

# DIVERGÊNCIAS NA CONTABILIZAÇÃO E REGIME DE TRIBUTAÇÃO DOS CONTRATOS DE EMPREITADA A LONGO PRAZO

*Fábio Piovesan Bozza*  
*advogado em São Paulo*

*artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 156, em setembro/2008*

O objetivo do presente estudo é verificar se o preceito contábil que determina o reconhecimento, durante a fase de execução, de receitas, custos e despesas oriundos de contratos a longo prazo – preceito este largamente difundido e objeto de pronunciamentos específicos por organismos nacionais e internacionais de contabilidade – é compatível com os institutos jurídicos do direito brasileiro, notadamente com o contrato de empreitada.

## **1. Breves anotações sobre a natureza jurídica da empreitada.**

A empreitada encontra-se regulada nos art. 610 a 626 do Código Civil Brasileiro de 2002. Encampa o negócio jurídico em que uma das partes (empreiteiro) se obriga perante a outra (dono da obra) a realizar determinada obra para entrega futura, pessoalmente ou por meio de terceiros, com material próprio ou não, de acordo com as instruções deste último e sem relação de subordinação ou dependência.

O atributo central da empreitada gira em torno de seu objeto: a obra. O conceito de obra não se restringe aos processos de edificação ou aos frutos de engenharia, embora grande parte das disposições legais sobre a empreitada esteja voltada para a construção civil. Ele é mais amplo e abarca, genericamente, o resultado do labor humano.

Dessa forma, o escopo desse contrato pode ser a execução tanto de obras corpóreas (a construção de edifício, o conserto de veículo, o corte de matas, a confecção personalizada de roupa) quanto de obras incorpóreas (a elaboração de programa de computador, a organização de espetáculo, a obrigação de escrever um livro).

O empreiteiro sujeita-se a entregar a obra completa, nos moldes de quem a encomendou, geralmente sem atenção ao tempo nela empregado para fins de remuneração. É por isso que se diz que a obrigação assumida pelo empreiteiro corresponde a um fazer qualificado, de resultado, que se perfaz mediante a entrega da obra ao respectivo dono, que, nesse momento, tem a oportunidade de rejeitá-la, se o empreiteiro não houver observado as instruções e os planos originalmente recebidos.

Como se vê, a obrigação do empreiteiro não acaba com o término da obra, mas com a aceitação do produto pelo dono da obra.

Portanto, o objeto da relação contratual na empreitada é uma obrigação de resultado, a qual é representada pela entrega a contento da obra pronta e acabada. A obrigação de resultado

contrapõe-se à obrigação de meio, cujo foco concentra-se no desempenho da atividade, em si, pelo contratado<sup>1</sup>.

Conseqüentemente, uma das peculiaridades da empreitada é a indivisibilidade do seu objeto, já que a realização de metade da obra gera, em regra, o completo inadimplemento do contrato, não podendo o empreiteiro sequer exigir parcela do preço correspondente aos trabalhos realizados.

Essa é a regra geral, a qual comporta exceção. De acordo com o art. 614 do Código Civil, a obra poderá ser realizada por partes, sempre que o negócio for assim estipulado. O art. 614 permite o fracionamento da obra ou, em outras palavras, que o pagamento seja estipulado por unidade ou por parte concluída, podendo-se exigir o pagamento na proporção da obra executada, recebendo o empreiteiro a quantia relativa ao que foi feito.

O fracionamento é comum em construção de estradas ou em terraplanagem, situações em que a remuneração poderá ser calculada de acordo com a área trabalhada. Na edificação de condomínios horizontais, o empreiteiro também poderá receber por unidade construída. Nesse último caso, fica manifesto que, juridicamente, um único instrumento de contrato congrega diversas obras autônomas, ainda que funcionalmente elas possam ser interdependentes.

Mesmo quando há fracionamento, a obrigação continuará sendo de resultado, pois a remuneração fundamenta-se na parcela da obra entregue pelo empreiteiro e aceita pelo dono.

Geralmente, nessa modalidade fracionada de empreitada, as partes documentam-se com cronogramas, planilhas e documentos de medição da obra. Por outro lado, há presunção de que a obra paga está verificada, por ser direito e dever do dono averiguar, antes do pagamento, se o que foi entregue podia ser aceito.

Outras observações devem ser feitas, ainda, em relação à natureza jurídica da empreitada.

A primeira consiste em que, assim como nem toda empreitada tem por objeto a construção civil, nem toda obra de construção civil é regida pelo contrato de empreitada. Com efeito, no contrato de *construção por administração*, o construtor encarrega-se da execução da obra sem assumir prazo para entrega ou os riscos do empreendimento, caracterizando uma típica obrigação de meio. No contrato de empreitada, esses elementos costumam ficar por conta do empreiteiro.

---

<sup>1</sup> Se toda empreitada envolve uma obrigação de resultado, a recíproca não é verdadeira. A título ilustrativo, tomemos o contrato de corretagem. A prestação esperada na corretagem não se restringe aos esforços desenvolvidos pelo corretor para a obtenção de uma oportunidade de negócios em favor do seu cliente, mas se considera adimplida com o resultado útil de que da sua atividade resulte a aproximação das partes com a efetiva conclusão de um negócio entre o comitente e um terceiro. Se da aproximação entre o comitente e o terceiro resultar no negócio, o corretor terá direito a uma remuneração, denominada de comissão. Nesse sentido, o contrato de corretagem é um típico exemplo de negócio jurídico mediante o qual o prestador do serviço assume também uma obrigação de resultado.

Quanto às modalidades de empreitada, o art. 610 do Código Civil estabelece duas formas. Na empreitada de labor ou de mão-de-obra, o empreiteiro responsabiliza-se unicamente pela administração e condução dos trabalhos, cabendo ao dono fornecer os materiais. Já na empreitada mista ou global, tanto o material quanto a execução dos trabalhos competem ao empreiteiro.

Finalmente, a empreitada poderá ser a preço global, quando o pagamento considera a totalidade da obra e não as suas etapas, ou a preço por tarefa ou por medida, quando se leva em conta o fracionamento da obra, ou seja, as partes em que ela se divide ou a sua medida. Em ambas as hipóteses, o preço poderá ser inalterável ou sujeito à reajustamento em função da variação dos custos com a mão-de-obra ou com os materiais, conforme dispuser o contrato.

## **2. A apropriação contábil das receitas e despesas na empreitada.**

Dadas as características do contrato de empreitada, principalmente o fato de se tratar de uma obrigação de resultado, o empreiteiro revestido da forma de pessoa jurídica só terá direito de registrar receitas, custos e despesas, em regra, após a aceitação da obra pelo dono. Até lá, se a empreitada é mista ou global, todos os riscos do empreendimento correm por conta do empreiteiro, inclusive a perda de materiais, sendo-lhe aplicável a parêmia “res perit domino” (a coisa perece para o dono).

Essa conclusão é corolário do regime de competência, esculpido no art. 177 da Lei n. 6404, de 15.12.1976 (também conhecida como “Lei das S/A”), segundo o qual as receitas devem ser contabilizadas no período-base em que foram adquiridas pela pessoa jurídica, enquanto que os custos e as despesas devem ser registrados no momento em que se tornaram devidos, independentemente do recebimento (receitas) ou pagamento (custos e despesas).

Vale notar que a empreitada, normalmente, é um contrato comutativo. A comutatividade advém da equivalência das prestações, o que significa dizer que ambas as partes, no momento da celebração do contrato, já sabem, de antemão, as vantagens e os sacrifícios exigidos pelo negócio. Por isso, o preço na empreitada costuma ser certo e definido em função da totalidade da obra, sem consideração de suas etapas<sup>2</sup>.

Preço certo, é importante esclarecer, não é necessariamente sinônimo de preço fixo. Preço certo é aquele predeterminado na assinatura do contrato, ainda que passível de reajustamento pela aplicação de índices de correção monetária ou de variação cambial ou, ainda, do repasse ao preço das flutuações dos custos com mão-de-obra ou materiais.

Durante a execução do contrato, as eventuais entradas e saídas de recursos financeiros não devem afetar as contas de resultado do empreiteiro. Os gastos com a obra devem

---

<sup>2</sup> Se o contrato não for comutativo, ele poderá ser aleatório, situação em que as prestações de uma ou de ambas as partes são incertas, porque a sua quantidade ou a sua extensão depende de um fato futuro e imprevisível e pode redundar numa perda, em vez de lucro.

ser registrados em conta do ativo, enquanto que os pagamentos recebidos do dono da obra devem ser tratados como antecipações, em conta do passivo.

Faturas poderão ser emitidas pelo empreiteiro para acobertar a entrada das antecipações previstas contratualmente. A fatura é o documento de cobrança emitido unilateralmente pelo empreiteiro, indicativa da qualidade, quantidade e preço dos serviços e outras circunstâncias do acordo havido com o cliente. Por isso, o instante em que a fatura é emitida é irrelevante no reconhecimento da receita e na determinação dos tributos a pagar<sup>3</sup>.

Com a aceitação da obra pelo dono, a obrigação do empreiteiro resta adimplida, autorizando-o a baixar os valores transitoriamente registrados nas contas de ativo e passivo para as contas de resultado do período-base.

Mas, como visto no tópico anterior, o caráter indivisível do contrato de empreitada não é absoluto. Em decorrência da aplicação do art. 614 do Código Civil no contrato celebrado pelas partes, o empreiteiro poderá fazer jus à apropriação fracionada do resultado da obra, reconhecendo receitas, custos e despesas proporcionalmente à entrega e à aceitação do trabalho realizado.

Nas empreitadas a longo prazo, cuja realização se prolonga por vários anos, é comum o contrato autorizar a cobrança periódica de parcela do preço global pelo empreiteiro, durante a execução da obra. Esta parcela geralmente é determinada em função dos custos e despesas incorridos no período ou em razão da medição física da obra.

No entanto, é muito importante que o contrato explicita se o valor pago pelo dono da obra e recebido pelo empreiteiro é meramente um adiantamento do preço global ou se a obra foi efetivamente fracionada nos termos do art. 614 do Código Civil, e o valor pago é definitivo. Isso evita discussões sobre o momento de reconhecimento de receitas, custos e despesas e sobre a responsabilidade pela obra entregue.

Como se vê, entre um e outro modelo, o empreiteiro encontrará diferenças substanciais relativamente ao momento de apropriação contábil de receitas, custos e despesas. No primeiro caso, que é a regra geral, a apropriação acontecerá após a aceitação da obra completa pelo dono; no segundo caso, que é a exceção contida no art. 614 do Código Civil, após a aceitação de cada fração da obra, na forma convencionada.

### **3. Os pronunciamentos das entidades da classe contábil a respeito.**

Embora o tratamento contábil acima aludido esteja plenamente em consonância com a legislação brasileira, algumas instruções emitidas por entidades da classe contábil propõem outra

---

<sup>3</sup> Apesar de geralmente constarem do mesmo documento, a fatura não se confunde com a nota fiscal. A nota fiscal constitui obrigação acessória instituída por lei, cujo objetivo é facilitar o controle, por parte da administração pública, das receitas oriundas de serviços que se encontram dentro do campo de incidência do ISS.

forma de contabilização das receitas, custos e despesas oriundos de contratos relativos a empreendimento de execução a longo prazo.

Trata-se da Norma Brasileira de Contabilidade e Interpretação Técnica (NBC T) 10.1, aprovada pela Resolução n. 1011, de 21.1.2005, do Conselho Federal de Contabilidade, e da Norma de Procedimento Contábil (NPC) 17, emitida em 2001 e revisada em 2004 pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON.

Constata-se que a elaboração de ambas as orientações foi fortemente influenciada pela Norma Internacional de Contabilidade IAS 11, expedida em 1978 e revisada em 1993 pelo antigo *International Accounting Standarts Committee – IASC*, atual *International Accounting Standarts Board – IASB*, em virtude das redações serem muito próximas. Considerando esta similaridade, estas normas serão examinadas em conjunto.

Os pronunciamentos indicam o tratamento contábil a partir do desenvolvimento de atividades específicas, e não a partir do tipo de negócio jurídico celebrado pelas partes. A atividade analisada pelos normativos é a construção de determinado ativo tangível ou de diversos ativos tangíveis inter-relacionados, cuja execução avança por mais de um exercício social, a exemplo da construção de pontes, edifícios, barragens, dutos, estradas, navios, túneis e complexos industriais.

Concorrendo os fatores (a) preço predeterminado, inclusive com previsão de reajuste, (b) ausência de riscos maiores de descumprimento do contrato, por ambas as partes, e (c) existência de estimativa, tecnicamente sustentada, dos custos a serem incorridos, os pronunciamentos estabelecem que, nos contratos de construção de obras a longo prazo, o construtor deverá, para fins contábeis, reconhecer receitas, custos e despesas à medida da execução da obra.

O estágio de execução de um contrato poderá ser determinado utilizando-se, basicamente, uma de duas técnicas: (i) a proporção entre os custos contratuais incorridos com a obra até então executada e o total dos custos contratuais estimados, ou (ii) a proporção física entre o trabalho executado e o total da obra contratada.

A própria doutrina contábil brasileira revela que a aceitação geral deste procedimento está baseada em justificativa pragmática e suportada, em parte, pela teoria. Sustentam que os acionistas poderiam apresentar objeções à publicação das demonstrações contábeis que não evidenciassem lucro em um exercício em que a empresa gastou muito esforço e recursos para obter uma parte do acabamento do contrato total que lhe permitirá um lucro final, com bom grau de certeza. Quando a execução do contrato transborda o exercício, o reconhecimento do lucro apenas na conclusão poderia significar uma injustiça para os acionistas que queiram se retirar da sociedade antes do término de tais contratos. Além do mais, os usuários das demonstrações contábeis também teriam uma informação sem muita relevância<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 6ª edição. São Paulo: ed. Atlas, 2000, p. 63.

Outrossim, a Resolução CFC n. 774, de 16.12.1994, em seu item 2.6.3, afirma, sem oferecer maiores explicações, que *“o reconhecimento da receita não deve ser postergado até o momento da entrega da obra, pois o procedimento redundaria num quadro irreal da formação do resultado, em termos cronológicos”*.

Conquanto as justificativas apresentadas possam pressupor uma vontade soberana do acionista, potencialmente contrária à neutralidade da informação contábil – a qual exige a divulgação de dados imparciais e não dirigidos a um interessado especial – não é o propósito deste trabalho tecer críticas ao modelo contábil relativo à quantificação e ao momento de se reconhecer receitas, custos e despesas vinculados a contratos a longo prazo. O modelo existe, é fato, e tem suas raízes nas ciências contábeis.

Frisamos que o escopo do presente estudo é verificar a compatibilidade desse preceito contábil com os institutos jurídicos do direito brasileiro.

#### **4. A legislação brasileira e as regras internacionais de harmonização contábil.**

Não raras vezes, é possível observar a colisão entre princípios, postulados e procedimentos da contabilidade com normas do direito positivo, uma vez que esta outra ciência social também é responsável por produzir regras sobre registro contábil.

A solução para essas disputas, todavia, não se encontra na submissão ou assimilação de uma ciência pela outra, mas na compreensão de suas funções e seus limites.

Nesse sentido, a contabilidade é a ciência que busca controlar e avaliar o patrimônio e o fluxo de recursos, com o intuito de informar seus usuários sobre a evolução econômica das atividades da entidade<sup>5</sup>.

Como linguagem universal dos negócios, a contabilidade evidencia e quantifica direitos e obrigações da pessoa com efeitos perante terceiros, a exemplo dos sócios ou acionistas empenhados no recebimento de dividendos, dos governos interessados com o recolhimento de tributos ou dos credores preocupados com a liquidez do capital emprestado.

Esse fato revela que a contabilidade transita por interesses muitas vezes díspares de seus usuários, cada qual com necessidades próprias de informação. A contabilidade, destarte, demanda abordagens ecléticas, pois, além de atender a uma gama de interesses heterodoxos, igualmente avalia o desempenho de períodos passados e fornece informações para a tomada de decisões empresariais.

---

<sup>5</sup> “Entidade” é expressão mais ampla do que “pessoa”, pois também engloba as organizações não dotadas de personalidade jurídica e submetidas a controle do patrimônio.

Talvez por este motivo, ao longo da história, diferentes padrões contábeis foram se desenvolvendo isoladamente pelo mundo. Nas ciências contábeis, estas práticas são conhecidas como *princípios contábeis geralmente aceitos* e têm como foco a mensuração do desempenho econômico da entidade, o momento de reconhecimento dos resultados e a forma de evidenciação e apresentação das demonstrações financeiras<sup>6</sup>.

Não é à toa que, com o atual movimento de globalização dos negócios, é possível perceber uma clara tendência de harmonização internacional dos padrões contábeis. Tal iniciativa é fundamental porque oferece resposta às empresas operantes em diversos países e que precisam apresentar informações comparáveis às suas controladoras sediadas no exterior ou aos seus usuários internacionais (acionistas, credores, governos). Além disso, a harmonização contábil incentiva a vinda ao país de novos investimentos internacionais, em função da maior transparência na divulgação das demonstrações financeiras.

Esclareça-se que o conceito de harmonização não chega à completa padronização ou unificação das normas contábeis, mas considera que as diferenças entre as práticas desse segmento devem ser mínimas.

No caso do Brasil, a sua posição privilegiada entre as economias emergentes tem lhe rendido fortes pressões para aderir aos padrões contábeis internacionais. Dessa ação globalizada, já podem ser colhidos, ao menos, dois frutos: a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e a edição da Lei n. 11638.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, ou simplesmente CPC, é o resultado da iniciativa conjunta de diversas entidades brasileiras dos mercados financeiro e de capitais. Trata-se de organismo não-governamental, criado em 2005 com a atribuição de estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos de contabilidade, a fim de subsidiar a emissão de normas pelas entidades reguladoras brasileiras (como a CVM e o Banco Central), levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

Outro fato importante que merece atenção é a publicação da Lei n. 11638, de 28.12.2007, que empreendeu sensíveis alterações na Lei das S/A. É uma tentativa de atender aos anseios do mercado internacional por informações tidas como mais relevantes e úteis sobre o patrimônio e fluxo de capitais das companhias e empresas de grande porte brasileiras, de ordem notadamente econômica.

Embora a Lei n. 11638 faça menção genérica aos padrões internacionais de contabilidade, é preciso verificar se a adoção destes preceitos internacionais, veiculados especificamente em pronunciamentos publicados pelas entidades brasileiras da classe contábil, pode ou não conflitar com o ordenamento jurídico pátrio.

---

<sup>6</sup> A expressão “princípios contábeis geralmente aceitos” é tradução literal da locução “generally accepted accounting principles”, ou simplesmente GAAP, e é oriunda dos Estados Unidos da América, país cujas normas contábeis são estabelecidas em normativos expedidos por organismos especializados (*Securities Exchange Commission – SEC* e *Financial Accounting Standards Board – FASB*), e não por meio de lei.

Sucedee que a legislação brasileira – ao contrário das legislações anglo-americana – é muito presente na regulação de normas contábeis, podendo existir limitações à livre aplicação de determinado padrão internacional. Existem disposições legais sobre escrituração contábil tanto na Lei das S/A, de observância obrigatória pelas companhias e empresas de grande porte, quanto no Código Civil de 2002 (art. 1179 a 1195), aplicáveis às sociedades empresárias.

Vale notar, ainda, que o art. 91 do Código Civil de 2002 (e anteriormente o art. 57 do Código Civil de 1916) considera o patrimônio um conceito jurídico, uma universalidade de direitos caracterizada pelo complexo de relações jurídicas de uma pessoa, dotadas de valor econômico<sup>7</sup>.

Nesse contexto, é de suma importância perceber que a tradição jurídica romano-germânica (“civil law”) conduz o legislador brasileiro a participar ativamente da regulação dos assuntos contábeis, ou contrário dos países seguidores do sistema do direito consuetudinário (“common law”), como a Inglaterra ou os Estados Unidos, em que a pouca regulação da contabilidade não é feita pelo governo, mas por entidades privadas da classe contábil.

De qualquer forma, a introdução de novas tecnologias contábeis, geralmente importadas dos países da “common law” que costumam possuir mercados de capitais bastante desenvolvidos, com número expressivo de participantes, deve acontecer pela “porta da frente” do sistema dos países seguidores da “civil law”, mediante a promulgação de lei.

Até a edição da Lei n. 11638, as demonstrações financeiras refletiam exclusivamente as relações jurídicas apreciáveis em dinheiro, ativas (direitos) e passivas (obrigações), nas quais a pessoa era, respectivamente, credora e devedora. Sob esse prisma, todos os eventos que afetavam positiva ou negativamente o balanço patrimonial eram fatos, atos ou negócios regidos pelo direito. O surgimento, modificação ou extinção de direitos e obrigações patrimoniais eram os únicos substratos do registro contábil no Brasil.

A partir da Lei n. 11638, as demonstrações financeiras de determinadas pessoas jurídicas passaram também a contemplar itens fora do patrimônio jurídico, de cunho eminentemente econômico.

Vejamos dois exemplos.

Primeiro exemplo: a nova redação do § 3º do art. 182 da Lei das S/A determina a realização de ajustes de avaliação patrimonial sobre determinados itens do ativo e do passivo, relativamente às seguintes hipóteses: (i) lançamentos contábeis determinados pela Comissão de Valores Mobiliários com fundamento nos padrões internacionais de contabilidade (art. 177, § 5º); (ii) avaliação pelo valor de mercado de aplicações em instrumentos financeiros, inclusive

---

<sup>7</sup> Conseqüentemente, algumas relações oriundas do direito de família e do direito da personalidade, por não serem apreciáveis economicamente, estão fora do patrimônio; são extrapatrimoniais.

derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo (art. 183, inc. I); e (iii) avaliação pelo valor de mercado de ativos e passivos nas operações de incorporação, fusão e cisão realizadas entre partes independentes e vinculadas à efetiva transferência de controle (art. 226, § 3º).

A contrapartida dos aumentos ou diminuições oriunda desses ajustes – ou seja, a diferença entre o valor de mercado e o custo de aquisição – será mantida em conta patrimonial até a sua realização, ocasião em que esse valor será baixado para as contas de resultado do exercício em obediência ao regime de competência.

Em outras palavras, os ajustes de avaliação patrimonial não afetam as contas de resultado, sendo neutros na formação do lucro contábil. O acréscimo (ou diminuição) de um elemento do balanço é compensado contabilmente com a diminuição (ou acréscimo), no mesmo valor, em conta patrimonial de ajuste.

Esta é uma forma inteligente de prestigiar o conteúdo econômico de certas operações, atendendo às reivindicações dos investidores internacionais pela harmonização contábil, sem menosprezar o registro do direito ou da obrigação pelo seu valor original (custo de aquisição ou de fabricação).

É possível concluir que, ante a neutralidade dos ajustes, as contas de resultado das pessoas jurídicas, submetidas ou não ao regime da Lei n. 11638, continuam a ser afetadas pelos mesmos critérios jurídicos.

A exigência da avaliação a preço de mercado de certos elementos do balanço patrimonial procura prover o usuário da contabilidade da adequada informação a fim de que este possa antecipar possíveis vantagens ou desvantagens econômicas em operações a serem realizadas pela pessoa jurídica. A norma busca evidenciar a realidade econômica de ativos e passivos num determinado período, sem afetar a natureza jurídica do negócio que lhe deu causa.

Segundo exemplo: a nova redação dada ao inc. IV do art. 179 da Lei das S/A exige a contabilização, no ativo imobilizado, dos direitos decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle de bens corpóreos, independentemente de ter havido a cessão do direito de propriedade desses bens.

Sem dúvida, o caso mais emblemático a respeito envolve a contabilização de bens recebidos em arrendamento mercantil (*leasing*) no ativo da arrendatária, previamente ao exercício da opção de compra<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Previamente à edição da Lei n. 11638, já existiam pronunciamentos contábeis determinando a aplicação da denominada “prevalência da substância sobre a forma”, a qual pregava, em certas hipóteses, o afastamento das formas jurídicas diante da substância econômica do evento a ser contabilizado. Era o caso do registro no ativo dos bens recebidos em arrendamento mercantil (*leasing*) pela arrendatária, previamente à opção de compra, sob o fundamento de que, na essência econômica do negócio, tratar-se-ia de uma operação de compra e venda a prazo. Conseqüentemente, a empresa arrendadora, ao invés de ativar os bens no imobilizado, teria de registrar uma receita de venda.

A nova legislação, todavia, não esclarece o mecanismo de funcionamento dessa moderna forma de controle. Não menciona qual deverá ser a contrapartida do registro do bem no ativo imobilizado, nem a forma de realização do seu valor nas contas de resultado do exercício.

Acreditamos que o registro de bens no ativo continuará a ter por fundamento o custo de aquisição. Não havendo custo de aquisição e sendo necessário o registro contábil, o valor do bem lançado no ativo em virtude da transferência à companhia de benefícios, riscos ou controle deverá ser compensado por lançamento de mesmo valor em conta retificadora ou em conta de passivo, de forma a neutralizar o aumento patrimonial.

Mesmo diante das alterações introduzidas pela Lei 11638, ainda é possível afirmar que a contabilidade não possui a prerrogativa de criar realidades jurídicas distintas daquelas previstas no ordenamento pátrio. Por mais importante que seja a harmonização internacional dos padrões contábeis, a contabilidade não cria, mas retrata, qualitativa e quantitativamente, direitos e obrigações.

Por outro lado, o que os pronunciamentos contábeis NBC T 10.1 e NPC 17 propõem, sem qualquer fundamento legal, é a alteração das regras legais que presidem o momento em que receitas, custos e despesas decorrentes de contratos a longo prazo devem ser contabilmente reconhecidos. E isso extrapola o alcance das mudanças trazidas pela Lei n. 11638.

Longe de exaltar o formalismo legal em detrimento da técnica contábil, deve-se prestigiar os preceitos democráticos e republicanos da Constituição Federal do Brasil, por meio da aplicação isonômica dos dispositivos legais e respeito à segurança jurídica.

## **5. Os princípios contábeis geralmente aceitos e o princípio da legalidade.**

Existe, ainda, um outro ponto a ser considerado, que diz respeito ao princípio da legalidade. Embora o art. 177 da Lei das S/A tenha indicado os princípios contábeis geralmente aceitos para reger a escrituração das companhias – ao lado das prescrições da legislação comercial e da própria Lei das S/A – não significa que eles gozem da mesma hierarquia das normas legais.

Ao estabelecer que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*, a Constituição Federal consagra a prevalência das leis sobre os demais diplomas. Nesse ponto, a relação hierárquica é inquestionável: se as leis devem buscar seu fundamento de validade na Constituição Federal, as normas infralegais, a exemplo dos pronunciamentos emitidos por entidades da classe contábil (se é que efetivamente são mesmo normas ou mera doutrina), devem guardar compatibilidade com as leis.

A menção à legislação comercial pelo art. 177 da Lei das S/A não deve ser tomada em sua literalidade, de modo a excluir as disposições legais do Código Civil. Primeiro, porque a própria norma não foi expressa a esse respeito; segundo, porque essa divisão em áreas do Direito somente tem serventia para fins do ensino jurídico; e terceiro, porque as disposições sobre o

direito das obrigações civis e comerciais foram reunidas num único diploma legal, que é o Código Civil de 2002.

Além disso, a lei não definiu o conteúdo dos princípios contábeis geralmente aceitos, nem indicou a pessoa legitimada a fazê-lo, o que nos faz perquirir se os pronunciamentos emitidos pelas entidades brasileiras, necessariamente, veiculam aqueles princípios aludidos pela lei.

Para Nilton Latorraca, os princípios contábeis geralmente aceitos “*são normas que, por convenção, decide-se adotar como apropriadas para demonstrar o patrimônio de uma empresa e seus resultados (demonstrações financeiras)*”. São, portanto, normas convencionais que variam no tempo e espaço<sup>9</sup>.

Para o Prof. Fábio Konder Comparato<sup>10</sup>, os princípios contábeis geralmente aceitos equivalem, quanto à sua natureza jurídica, aos costumes, os quais designam a prática geral, reiterada e uniforme de determinado comportamento, acompanhado da convicção de sua obrigatoriedade. Trata-se de fonte jurídica subsidiária que atua para completar as lacunas deixadas pelas leis, mas que é incapaz de modificá-las ou de revogá-las. Nos termos da Lei de Introdução ao Código Civil, a lei somente poderá ser modificada ou revogada por outra lei. O costume, tampouco o desuso, é capaz de revogá-la.

Dessa forma, parece-nos que a simples publicação do pronunciamento, por mais célebre e qualificada a entidade emissora, não tem a aptidão de determinar, *ipso facto*, o padrão contábil a ser seguido, diante da legislação brasileira vigente.

Para serem aplicáveis, os princípios devem ter aceitação geral, reiterada e uniforme e, principalmente, não podem contrariar os preceitos legais.

Retornando ao caso dos contratos de empreitada a longo prazo, há uma dissonância entre o padrão contábil exigido pelos pronunciamentos das entidades brasileiras e a regulação do instituto pelo Código Civil Brasileiro.

Considerando que a obrigação do empreiteiro, perante o direito brasileiro, é de resultado e somente resta adimplida com o término da obra e o seu conseqüente recebimento por parte do dono, exigir o reconhecimento de receitas, custos e despesas antecipadamente, ao longo da execução do contrato, significa violar os efeitos legais de um negócio jurídico típico. Nesse ponto, os pronunciamentos são ilegais.

Mesmo em outras espécies de contrato que contemplem uma obrigação de meio, existem dúvidas se essa técnica contábil poderia ser utilizada, sem infringir os preceitos legais, mais precisamente os art. 476 e 597 do Código Civil. Estamos nos referindo ao contrato de

---

<sup>9</sup> “Comentários à Lei de Sociedades Anônimas”, Ed. Saraiva, 1997, p. 562.

<sup>10</sup> COMPARATO, Fábio Konder. O Irredentismo da “Nova Contabilidade” e as Operações de “Leasing”, *Revista de Direito Mercantil e Industrial*, n. 68, 1987, p. 50.

construção por administração, em que o construtor encarrega-se da execução da obra por preço predeterminado, sem assumir prazo para entrega ou os riscos do empreendimento.

Enfim, o reconhecimento dos resultados oriundos de contrato de empreitada a longo prazo, durante a execução da obra, pode até ser explicado pela harmonização internacional dos padrões contábeis, mas não é totalmente validado pela legislação brasileira.

## **6. O regime fiscal aplicável aos contratos a longo prazo.**

### *6.1. Imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ).*

Em 1977, o art. 10 do Decreto-lei n. 1598 instituiu um regime fiscal, com regras específicas, para apuração do IRPJ incidente sobre o resultado de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, cujo prazo de execução seja superior a um ano<sup>11</sup>.

Conquanto o dispositivo faça referência explícita à empreitada apenas na construção, o “*fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos*” é fórmula genérica que também pode abranger esta espécie como um todo. Como visto, a característica principal da empreitada é a realização de determinada obra (corpórea ou incorpórea) para entrega futura.

Independentemente da natureza jurídica do negócio (se prestação de serviço, empreitada ou compra e venda), em cada período-base, o empreiteiro ou o fornecedor deverá determinar, em função dos montantes globais previstos em cada contrato, a parcela das receitas, dos custos e das despesas que compõe a base de cálculo do IRPJ, mediante a aplicação do percentual apurado conforme um dos seguintes critérios: (i) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção (critério do custo incorrido); ou (ii) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza do contrato, que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção (critério da medição física).

O efeito imediato desse regime fiscal é distribuir as receitas, os custos e as despesas vinculados, por exemplo, a um contrato de empreitada para construção de um edifício, planejado para ser erguido em cinco anos, ao longo dos períodos de apuração que constituem a fase de execução. Com este expediente legal, evita-se que todo o resultado do empreendimento possa, porventura, ser tributado pelo empreiteiro apenas na conclusão e entrega da obra.

### *6.2. Contribuição social sobre o lucro líquido (CSL).*

---

<sup>11</sup> Nos contratos com prazo de execução inferior a um ano, o resultado tributável continua a ser determinado de acordo com as normas gerais de direito privado aplicáveis a cada espécie de contrato.

Não há base legal específica determinando a aplicação do art. 10 do Decreto-lei n. 1598 para a CSL, mas as autoridades fiscais têm exigido a observância desse regime, com fulcro no art. 5º, II da Instrução Normativa SRF n. 93, de 24.12.1997.

Essa posição do fisco evidentemente ofende o princípio da legalidade e não tem como se sustentar perante o controle do Poder Judiciário.

Por mais parecidas que sejam as bases de cálculo do IRPJ e da CSL, e por maior a vontade do fisco de equipará-las, trata-se de espécies tributárias distintas e que seguem legislações ordinárias próprias. Os ajustes (adições e exclusões) exigidos pela legislação do IRPJ sobre o lucro líquido contábil não são, necessariamente, os mesmos previstos pela legislação da contribuição social.

Não raro, costuma-se invocar o art. 57 da Lei n. 8981, de 20.1.1995, para justificar a equiparação. Esquece-se, entretanto, que a redação do dispositivo determina a aplicação para a CSL das mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSL.

A proibição de igualar as bases de cálculo do IRPJ e da CSL está assegurada tanto pelo princípio constitucional da legalidade, quanto pela vedação de integração analógica contida no § 1º do art. 108 do CTN.

Conquanto haja diversos precedentes do 1º Conselho de Contribuintes decidindo que somente a lei pode fixar a base de cálculo de tributo, não se admitindo, por exemplo, que valores indedutíveis para efeito do IRPJ sejam adicionados às bases de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal (acórdãos n. 101-92553, de 1999, 101-94286, de 2003, e 107-07315, de 2003), existe julgado aplicando o regime fiscal do art. 10 do Decreto-lei n. 1598 à CSL (acórdão n. 105-14659, de 12.8.2004).

### *6.3. Contribuições sociais para o PIS e Cofins.*

Com referência às contribuições para o PIS e Cofins, os art. 8º e 15, inc. IV da Lei n. 10833, de 29.12.2003, determinam a aplicação dos mesmos critérios de reconhecimento de resultado adotados pela legislação do imposto de renda, na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos.

Anteriormente à vigência dessa lei, não havia base legal para compelir o construtor ou o fornecedor a reconhecer os resultados dos contratos a longo prazo durante a fase de execução<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> A Instrução Normativa SRF n. 40, de 28.4.1989, atualmente revogada pela Instrução Normativa SRF n. 79, de 1.8.2000, previa, relativamente ao PIS, que “*para efeito da determinação da base de cálculo da contribuição, as receitas decorrentes da execução de obras por empreitada ou do fornecimento de bens ou serviços a serem*

Discute-se, no entanto, se o mencionado regime fiscal estaria circunscrito apenas às contribuições sociais apuradas segundo o regime não-cumulativo ou se abrangeria também as contribuições calculadas pelo regime cumulativo.

A favor da tese restritiva, ou seja, da não-aplicação do regime fiscal do Decreto-lei n. 1598 à sistemática não-cumulativa, concorrem os seguintes argumentos: (i) o art. 8º está topograficamente inserido no capítulo da lei intitulado “*da cobrança não-cumulativa da Cofins*”; (ii) o parágrafo único do art. 8º, complementando o “caput”, trata do crédito da contribuição, matéria importante apenas para a sistemática não-cumulativa; (iii) o art. 15 estende a aplicação do regime fiscal apenas “*à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002*”; e (iv) o “caput” do art. 10 da Lei n. 10833 é categórico ao determinar que a regra do art. 8º não é aplicável na apuração do regime cumulativo.

Já a tese ampliativa, segundo a qual o regime fiscal de reconhecimento dos contratos a longo prazo também deve ser observado na sistemática cumulativa, desenvolve as seguintes razões: (i) a posição topográfica da norma dentro do texto legal não é critério relevante a ser ponderado na interpretação da mesma; (ii) a existência de regimes distintos de apuração não representa a criação de novos tributos, motivo pelo qual tendo os dispositivos legais tratados genericamente das contribuições para o PIS e Cofins, o regime fiscal é aplicável em ambos os métodos de apuração; e (iii) sistematicamente, não há qualquer razão para a discriminação, já que o regime fiscal dispõe acerca do momento em que receitas, custos e despesas devem ser reconhecidos para fins de incidência tributária.

Não se pode afirmar que a legislação destas contribuições sociais seja modelo de coerência, clareza e arranjo sistemático, apto a propiciar relações serenas entre o fisco e os contribuintes.

Realmente, a construção da norma de incidência pelo intérprete demanda a onisciência de uma série de normas legais espalhadas em diversos textos, algumas delas escondidas no corpo de leis que cuidam de temas esparsos, cujas redações são abrangentes e desprezam a boa técnica legislativa. Esse fato permite ao fisco capitanear posições unilaterais, baseadas na importação indevida de preceitos de outros tributos, a exemplo do conceito de insumo constante da legislação do IPI<sup>13</sup>, para aplicá-los na determinação das contribuições.

Na atualidade, a legislação das contribuições para o PIS e Cofins transformou-se numa verdadeira “colcha de retalhos”, sem qualquer lógica ou respeito ao conjunto normativo, onde impera a eficiente costura dos “lobbies” das grandes empresas e dos segmentos de mercado para que suas atividades ou seus produtos permaneçam no regime cumulativo, menos oneroso, não obstante a insistência do governo federal em garantir a ausência de aumento da carga tributária

---

*produzidos deverão ser apuradas, em cada mês, segundo os critérios da Instrução Normativa SRF nº 21, de 13 de março de 1979”.*

<sup>13</sup> Art. 66, § 5º da Instrução Normativa SRF n. 247, de 11.11.2002, e art. 8º, § 4º da Instrução Normativa SRF n. 404, de 12.3.2004.

com a implantação do regime não-cumulativo. Compreender os meandros dessa legislação tornou-se uma verdadeira gincana de “caça às normas”.

Mas, nem por isso, a interpretação dessas normas deverá ser compreensiva com o descaso. Evidentemente, se a legislação tivesse o cuidado de preservar a integralidade sistemática, toda coerência diria que o regime fiscal de reconhecimento dos resultados ao longo da execução do contrato também deveria ser observado na apuração cumulativa das contribuições.

O “caput” do art. 15 da Lei n. 10833 revela, todavia, outra postura pelo legislador ordinário. Com efeito, a redação desse dispositivo deixa evidente que a norma do art. 8º, relativa à Cofins, também se aplica “à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002”.

Se o art. 15 dispõe sobre o tratamento da contribuição para o PIS no regime não-cumulativo, por dedução lógica, o art. 8º só pode dizer respeito também ao regime não-cumulativo.

Essa conclusão ainda é respaldada pelo “caput” do art. 10 da Lei n. 10833, que exclui a aplicação do art. 8º, em se tratando da apuração pela sistemática cumulativa.

Outrossim, não nos parece acertado concluir pela posição ampliativa, escorados no emprego da integração analógica da norma. Só há espaço para o uso da analogia quando, na lei, haja lacuna, e não o que os alemães denominam “silêncio eloquente”, que é o silêncio que traduz a hipótese contemplada<sup>14</sup>. Neste caso, a falta de previsão não é fortuita ou indesejada e, por conseqüência, o Poder Judiciário, se quiser estender o significado do termo, estará extrapolando a mera integração do dispositivo e se arvorando em legislador positivo, o que atenta contra a separação dos poderes e a garantia da legalidade.

A lição do Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello, citada no voto do Ministro Marco Aurélio, é precisa e pertinente:

*“INTERPRETAÇÃO – CARGA CONSTRUTIVA – EXTENSÃO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação a ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do interprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe “inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que “conviria” fosse por ela perseguida” – Celso Antonio Bandeira de Mello – em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este aquele.”*

*(STF, Pleno, RE 166772, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 12.5.1994, grifamos)*

---

<sup>14</sup> RE n. 135637, Rel. Min. Moreira Alves, j. em 25.6.1991, e RE n. 130552, Rel. Min. Moreira Alves, j. em 4.6.1991.

Finalmente, vale lembrar que o regime fiscal dos contratos a longo prazo, previsto originalmente pelo art. 10 do Decreto-lei n. 1598, na verdade, antecipa o reconhecimento das receitas, custos e despesas para a fase da execução do empreendimento. Trata-se, portanto, de um ônus para o contribuinte que não pode ser alargado para a sistemática de apuração cumulativa das contribuições pela simples analogia, a teor do § 1º do art. 108 do CTN.

Apesar disso, existe manifestação do fisco – emitida ao tempo em que somente vigia o regime cumulativo – entendendo que o regime de tributação do IRPJ para os contratos a longo prazo também é aplicável às contribuições sociais em apreço. Trata-se da solução de consulta n. 97, de 23.5.2001, da SRRF da 6ª Região Fiscal.

#### *6.4. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).*

Em relação ao ISS, é preciso verificar se a legislação do município competente para a sua cobrança contém algum regime específico para apuração e pagamento do imposto incidente sobre a execução de contratos a longo prazo. Vale notar que o Decreto-lei n. 1598 e a Lei n. 10833 têm aplicação restrita aos tributos federais, não servindo de subsídio para a exigência do ISS.

Se a legislação municipal não dispuser a respeito, o ISS deverá ser recolhido no momento em que o serviço puder ser considerado efetivamente prestado.

Ora, considerando o arcabouço constitucional brasileiro, notadamente o princípio da capacidade contributiva, a mera execução do serviço é insuficiente para dar nascimento à obrigação tributária do ISS. O fato gerador desse imposto municipal está vinculado à *efetiva* prestação do serviço, originada do esforço humano.

É verdade que, diferentemente do IRPJ, da CSL e das contribuições para o PIS e Cofins, cujos fatos geradores acolheram situações de direito, como o auferimento de renda ou de receita, o ISS tem como fato gerador uma situação de fato, consistente na prestação de serviços listados pela Lei Complementar n. 116, de 2003.

Muito embora a incidência do ISS não esteja atrelada ao adimplemento do contrato (situação jurídica), mas à conclusão do serviço (situação de fato), não se pode negar que as características dessa utilidade prestada a terceiro, com finalidade remuneratória, são atribuídas pelo contrato. Afinal, a essência do serviço a ser prestado e todas as demais peculiaridades, a exemplo do preço, advirão do contrato.

Ademais, nem sempre a prestação do serviço ocorrerá de forma instantânea, podendo também se apresentar como um ato de natureza complexa, que implica na prática de atos sucessivos – conjuntamente indivisíveis – até a sua verdadeira efetivação. E, enquanto não houver a consumação da situação de fato, a hipótese de incidência não se completa e, conseqüentemente, a obrigação tributária não nascerá, precisamente nos termos do inc. I do art. 116 do CTN.

A incidência do ISS durante a fase de execução do contrato dependerá de os fatos serem ou não fracionáveis, de acordo com a sua essência ou conforme dispuser o contrato ao identificar etapas, fases e trechos. Se o fato for fracionável, é possível que o aspecto temporal complete-se quando da realização de cada fração, permitindo a exigência do ISS nesse instante. Ao contrário, se o fato não for fracionado, porque simples meio para alcançar o serviço-fim, o imposto só se tornará exigível quando da integral conclusão do serviço<sup>15</sup>, inclusive porque, apenas nesse momento, é que será possível apurar a base de cálculo respectiva e que, por conta disso, haverá substrato econômico a autorizar a exigência do tributo em consonância com o princípio da capacidade contributiva.

Em síntese, a presença de diversos serviços num mesmo contrato induz também à ocorrência de diversos fatos geradores do ISS. Tudo dependerá da autonomia e das especificidades desses serviços.

### **7. Crítica ao regime fiscal de tributação dos contratos a longo prazo.**

De acordo com os art. 109, 110 e 116 do CTN, a lei tributária é livre para fixar o tratamento fiscal aos atos e fatos do direito privado, como, por exemplo, para dar o mesmo tratamento tributário a atos que tenham identidades diferenciadas no direito privado. Contudo, estes atos sempre serão identificados de acordo com as normas deste ramo do direito, que lhes dão identidade única perante todos os demais segmentos do mesmo ordenamento jurídico.

Essa liberdade, todavia, encontra limites. O legislador perde praticamente toda a sua autonomia quando o instituto, conceito ou forma de direito privado é utilizado pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias. E nem poderia ser de outra forma: o comando dado pelo principal estatuto jurídico do País não pode ser obliquamente desvirtuado ou repellido por uma norma de hierarquia inferior.

A supremacia das normas constitucionais sobre os demais preceitos do sistema seria tão óbvia que alguns juristas afirmam que as disposições do CTN a esse respeito seriam meramente declaratórias, podendo ser suprimidas da lei sem qualquer prejuízo<sup>16</sup>. Ou seja, a Constituição Federal não pode ser interpretada a partir de normas de hierarquia inferior.

Se a Constituição Federal outorgou competência para instituir tributos, por exemplo, sobre a renda ou sobre a receita, a lei disciplinadora da hipótese de incidência, além de respeitar as demais limitações constitucionais ao poder de tributar, deverá ficar materialmente adstrita a atos ou negócios jurídicos geradores de renda ou receita.

Como visto, em decorrência da execução do contrato de empreitada, o empreiteiro somente fará jus ao registro da renda ou da receita a partir do momento em que sua obrigação

---

<sup>15</sup> Aires Fernandino Barreto, “ISS na Constituição e na Lei”, Ed. Dialética, 2003, p. 248.

<sup>16</sup> AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*, 12ª edição, São Paulo: Ed. Saraiva, p. 220. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 23ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, p. 123. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 14ª edição, São Paulo: Ed. Saraiva, p. 104.

estiver cumprida, o que normalmente acontece com o término da obra e o seu conseqüente recebimento por parte do dono. Trata-se de uma situação jurídica cuja concepção é regulada pelo Código Civil Brasileiro.

Nesse sentido, a tributação durante a fase de execução do contrato de empreitada, exigida pelo art. 10 do Decreto-lei n. 1598, acaba por recair sobre parcela que, juridicamente, ainda não constitui renda ou receita, justamente porque a situação jurídica que subsidia a incidência tributária, aludida pelo inciso II do art. 116 do CTN, ainda não está completa. Esse fato denota uma verdadeira e indevida usurpação da competência constitucional pela União Federal para a cobrança de IRPJ, CSL e contribuições para o PIS e Cofins.

A esse respeito, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal possui um significativo precedente, calcado na declaração de inconstitucionalidade do art. 35 da Lei n. 7713, de 1988, o qual pretendia cobrar dos sócios ou acionistas o denominado imposto sobre o lucro líquido (ILL) sobre os lucros apurados pela pessoa jurídica no encerramento do exercício, mas ainda não distribuídos. A exigência foi julgada insubsistente porque a incidência do imposto pressupõe a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, o que não ocorreu no caso<sup>17</sup>.

Apesar de todas essas considerações, a discussão acerca da inconstitucionalidade do art. 10 do Decreto-lei n. 1598 é bastante incipiente, embora já exista manifestação do Poder Judiciário afirmando que “*as disposições dos arts. 10, incs. I e II, do Dec.-Lei nº 1.598/77, e 280, do RIR/80, atentam contra o art. 43 do CTN, na medida em que fazem presumir disponibilidade patrimonial*”<sup>18</sup>.

A nosso ver, essa timidez pode ser explicada, ainda que por conjeturas.

Talvez a vigência já longeva do Decreto-lei n. 1598 atenda múltiplos interesses, inclusive dos sócios ou acionistas das sociedades empreiteiras que desejam receber seus dividendos o mais rapidamente possível, sem a obrigação de aguardar o término da obra, muito embora os tributos também tenham de ser recolhidos antecipadamente. Nessa circunstância, a contestação da constitucionalidade do Decreto-lei n. 1598 poderia também refletir na distribuição de dividendos realizada antes da conclusão do contrato de empreitada.

Os pronunciamentos contábeis NBC T 10.1 e NPC 17 também contribuem para desencorajar o debate, justamente porque dão aparência de validade ao regime fiscal instituído pelo Decreto-lei n. 1598. Por serem preceitos “técnicos”, pretensamente externam a aplicação do regime de competência. Talvez por isso, as grandes construtoras, influentes no comportamento dos demais agentes do seu segmento econômico, por estarem submetidas à revisão de suas demonstrações financeiras, prefiram acatar as determinações dos auditores independentes e seguir

---

<sup>17</sup> Plenário do STF, RE n. 172.058, julgado em 30.6.1995, relator Ministro Marco Aurélio. É importante esclarecer que a cobrança do ILL somente foi considerada legítima nos casos envolvendo empresas individuais e sociedades por quotas que tivessem, em seus estatutos, previsão de distribuição automática dos lucros.

<sup>18</sup> Menção constante do acórdão proferido pela 2ª Turma do STJ, no REsp n. 193690, julgado em 4.6.2002, ao citar decisão do TRF da 4ª Região na Apelação Cível n. 91.04.04191-7-PR.

os pronunciamentos contábeis do Conselho Federal de Contabilidade e do IBRACON, ao invés de ter seus balanços “manchados” com ressalvas.

De qualquer forma, a cobrança de tributos antes de preenchidos todos os requisitos configuradores da situação jurídica que compõe a hipótese de incidência atenta contra a competência constitucional outorgada ao ente federativo, sendo, por isso mesmo, inconstitucional.

### **8. O critério da medição física da obra segundo o Decreto-lei n. 1598.**

Enquanto não sobrevier a declaração de inconstitucionalidade, o regime fiscal estabelecido pelo art. 10 do Decreto-lei n. 1598 e pelos art. 8º e 15, IV da Lei n. 10833 para apuração das bases de cálculo do IRPJ, da CSL e das contribuições para o PIS e Cofins deverá ser observado. A apropriação de receitas, custos e despesas deverá ser feita durante a fase de execução dos contratos de empreitada a longo prazo, conforme um dos critérios facultados pela legislação fiscal: o custo incorrido ou a medição física.

Além dos fundamentos legais já mencionados, também devem ser citados os seguintes diplomas: Portarias MF n. 647, de 29.12.1978, e 73, de 21.2.1979; Instruções Normativas SRF n. 14, de 23.2.1979, 21, de 13.3.1979, e 41, de 28.4.1989; e Pareceres Normativos CST n. 72, de 21.8.1978, e 73, de 22.8.1978.

Muitos dos dispositivos desses atos administrativos são ilegais, por falta de base na lei ou mesmo por contrariarem determinações legais. Mas a disciplina do assunto ficou de tal forma esfacelada que é praticamente impossível aplicar o regime fiscal instituído pelo art. 10 do Decreto-lei n. 1598, sem observar os conceitos citados nesses atos. Pela mesma razão, torna-se praticamente impossível procurar, no todo, distinguir o que é legal<sup>19</sup>.

Um ponto relevante que deve ser esclarecido diz respeito ao momento em que receitas, custos e despesas deverão ser reconhecidos na sistemática do Decreto-lei n. 1598 e da Lei n. 10833. Mais precisamente, questiona-se se a apropriação dessas verbas, para fins de tributação do IRPJ, CSL, contribuição para o PIS e Cofins, também deve aguardar a aceitação e o recebimento da obra pelo cliente.

A resposta não está clara na legislação fiscal. Todavia, devemos pensar que este requisito somente seria aplicável se o critério escolhido fosse o da medição física. Não há sentido em aguardar a aceitação da obra, se o critério for o do custo incorrido.

Da forma como está colocado, o regime fiscal do Decreto-lei n. 1598 e da Lei n. 10833 *presume* que o empreiteiro auferiu receitas e incorreu em despesas durante a execução da obra, independentemente da aceitação pelo cliente.

---

<sup>19</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, *Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica*, Procedimento III.3.

A partir do momento em que os efeitos tributários do contrato de empreitada a longo prazo passam a ser regidos pelo Decreto-lei n. 1598 e pela Lei n. 10833, e não pelas normas do Código Civil Brasileiro, a exigência de aceitação do cliente quanto à regularidade da obra entregue torna-se irrelevante.

Não obstante nossa opinião, esse assunto é controvertido na própria jurisprudência administrativa dos Conselhos de Contribuintes.

No acórdão n. 105-14659, julgado em 12.8.2004, a 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes não foi enfática a respeito, mas deixou transparecer no julgamento do processo que a aceitação pelo cliente seria evento insignificante para o cômputo das receitas, custos e despesas para fins de incidência de CSL. Também é importante considerar que a decisão de primeira instância administrativa relativa ao caso havia sido pontual, afirmando ser *“irrelevante o fato de haver necessidade de se aprovar a medição para que se proceda ao faturamento”*, e que esta conclusão não foi objetada no julgamento do recurso do contribuinte.

Já nos acórdãos n. 204-02230 e 204-02231, julgados em 28.2.2007, a 4ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes deixou consignado que *“independentemente do efetivo faturamento, as receitas devem ser reconhecidas quando completada a execução de cada unidade (aqui entendido como parcela do serviço medida e aceita pelo cliente)”*.

## **9. Conclusões.**

O contrato de empreitada é um negócio jurídico típico, regulado pelo Código Civil Brasileiro e que traz em seu bojo uma obrigação de resultado. Por conta dessa característica, o empreiteiro fará jus à sua remuneração somente após o cumprimento da obrigação, o que geralmente ocorre com a finalização e entrega da obra, a contento, ao seu dono.

É a partir desse momento que o empreiteiro pode reconhecer em sua contabilidade as receitas auferidas e os custos e as despesas incorridos para a realização da obra. Até lá, as entradas e as saídas de dinheiro ocorridas durante a execução do contrato deverão ser registradas pelo empreiteiro, temporariamente, no passivo e no ativo.

Alguns pronunciamentos emitidos por entidades da classe contábil recomendam a apropriação dos resultados da empreitada durante a fase de execução do contrato. Esse tratamento, todavia, não pode ser explicado pela convergência das normas contábeis brasileiras com os padrões internacionais, pois contraria as disposições do direito brasileiro, sendo, portanto, ilegal.

O art. 10 do Decreto-lei n. 1598 e os art. 8º e 15, IV da Lei n. 10833, a pretexto de regulamentarem os efeitos fiscais dos contratos a longo prazo na apuração dos tributos federais, também violam as regras constitucionais de distribuição de competência tributária, pois determinam a incidência de IRPJ, CSL e contribuições para o PIS e Cofins sobre parcelas que ainda não podem ser consideradas renda ou receita.