

LIVRO DIGITAL



SEMINÁRIO CATARINENSE SOBRE ATUALIDADES JURÍDICO-CONTÁBEIS

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA

Rua Almirante Lamego, 587, Centro Florianópolis/SC –88015-600

(48) 3027-7000

www.crcsc.org.br

@crcscoficial

www.facebook.com.br/crcsantacatarina

crcsc@crcsc.org.br

Projeto Gráfico

Ana Cláudia Antunes Vallejos

Diagramação

Kelly de Souza Pantoja

Normatização

Danielly da Cunha (CRB-14/793)

Revisão de Redação em Língua Portuguesa

Nicole Medeiros Leal

Ficha Catalográfica

Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina

Livro Digital: Seminário Catarinense Sobre Atualidades Jurídico-Contábeis /

Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina. – Florianópolis: CRCSC, 2022.

135 p.

Publicação Digital.

1.Contabilidade. 2. Direito. 3. Jurídico-Contábil. I. Título.

CDU – 657:340

Ficha Catalográfica elaborada pelo Bibliotecário Leandro Pinheiro – CRB-14/1340

Sumário

Apresentação	5
Prefácio	6
ICMS e créditos sobre Ativos Intangíveis em Concessões Públicas	8
<i>Adolpho Bergamini</i>	
Contextualização da Tributação na Economia Digital	12
<i>André Henrique Lemos</i>	
O Artigo 19-E da Lei n.º 10.522/2022 e seu Impacto nas Provisões Relativas a Processos Tributários	19
<i>Carlos Augusto Daniel Neto</i>	
A Origem Comum da Contabilidade e do Direito da Empresa como os Conhecemos Hoje	25
<i>Edison Carlos Fernandes</i>	
Hermenêutica Contábil: o processo contábil e os desafios da interpretação de normas e fatos	29
<i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>	
A Equiparação da Sociedade em Conta de Participação à Pessoa Jurídica para fins Tributários: natureza e efeitos .36	
<i>Fabiana Carsoni Fernandes</i>	
A Venda de Imóveis no Lucro Presumido: O parâmetro binário (circulante vs. não circulante) é insuficiente para definir a tributação	45
<i>Gabriel Collaço Vieira Rodrigo Schwartz Holanda</i>	
Tributação das Subvenções Governamentais	50
<i>Gilberto Fraga Jandira de Souza Ferreira</i>	
IRPJ: tributação da permuta na atividade imobiliária e a jurisprudência do STJ	58
<i>Gustavo Froner Minatel</i>	
Descontos e Bonificações Comerciais nas Compras: natureza de "redução de custo" (regra contábil) ou "receita" (regra fiscal)?	64
<i>José Antonio Minatel</i>	

A Orientação Empreendedora dos Contadores e Advogados Tributaristas.....	74
<i>Liêda Amaral</i>	
O Novo Mundo do Trabalho a partir do eSocial	82
<i>Luiz Antônio Medeiros de Araujo</i>	
Dedutibilidade dos Juros sobre Capital Próprio Relativos a Anos Anteriores	89
<i>Marcos Vinicius Neder Larissa Pimentel de Lima</i>	
Do Fato Jurídico Contábil ao Fato Jurídico Tributário ...	100
<i>Natanael Martins Monique Silva dos Santos</i>	
Imunidade do ITBI na Integralização de Imóveis com e sem Reserva de Capital.....	107
<i>Omar Augusto Leite</i>	
Lucros Auferidos no Exterior por Empresas Controladoras Estabelecidas no Brasil Decorrente de Investimentos em Controladas e Coligadas Estrangeiras	112
<i>Rodrigo Dalla Pria Santina Apoliana Pereira da Silva</i>	
Contabilidade e Tributação: diferenças do tratamento das receitas de contratos de concessão de serviços públicos	120
<i>Rodrigo Mineiro Fernandes Pedro Henrique Alves Mineiro</i>	
O Conceito Jurídico de Renda no Direito Brasileiro	126
<i>Solon Sehn</i>	
Preço de Saída em Balanço de Determinação na Apuração de Haveres ou deveres, em Simetria ao Art. 606 do CPC/2015	134
<i>Wilson Alberto Zappa Hoog</i>	

Sempre é bom ver sementes plantadas, regadas e que se tornam árvores que dão frutos.

Assim vejo o Seminário Catarinense sobre Atualidades Jurídico-Contábeis, o qual, começou em 2012, quando estava presidente do Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina, vindo o advogado, André Henrique Lemos a me trazer o projeto, aprovado de plano, pois acreditava – e acredito –, na união de esforços dos profissionais da Contabilidade e do Direito para solucionarem os conflitos, as dificuldades, os desafios estabelecidos entre Fisco e contribuintes.

A semente foi semeada, com o André unido ao competente time do Conselho, com os presidentes que me sucederam e acreditaram no seu seguimento e que neste ano de 2022, completa 11 (onze) anos.

O arranjo de chamar palestrantes de renome nacional, com debatedores de Santa Catarina, mesclando os dois segmentos, a Contabilidade e o Direito, demonstrou que o solo foi ano a ano regado, brotando a planta, a qual cresceu e deu frutos.

Além do projeto inicial, neste ano trouxe o André Henrique Lemos também a ideia de comemorar os 10 (dez) anos do Seminário, com o lançamento de um livro digital, algo genuíno, fixando-se um marco nesta virtuosa trajetória, e agora, claro, contando com alguns de seus muitos palestrantes, transformando seus pensamentos em valiosos escritos.

A atual presidente, contadora Marisa Luciana Schwabe de Moraes, pelo que soube, de pronto aceitou o desafio. Decisão acertada.

O leitor perceberá que o livro possui assuntos que unem direito e contabilidade, contabilidade, e também, direito tributário – das 3 (três) competências –, podendo sorver os ensinamentos de 22 (vinte e dois) autores de escol que vão da letra “A” até o “W”, fazendo com que o objetivo maior do Seminário – a educação multidisciplinar continuada e atual –, seja fielmente atingido.

Por fim, cumprimento os apoiadores habituais e fiéis da maioria das edições do Seminário, dentre outros: Instituto dos Advogados de Santa Catarina – IASC, Instituto Brasileiro de Direito e Ética Empresarial – IBDEE, Associação Paulista de Estudos Tributários – APET, Associação de Estudos Tributários de Santa Catarina – ASSETSC.

Ratifico meus sinceros cumprimentos a todos os envolvidos neste projeto, com o desejo de que este trabalho possa auxiliar os acadêmicos e profissionais destas duas importantes áreas do conhecimento, e claro, vida longa ao Seminário Catarinense de Atualidades Jurídico-Contábil!

Adilson Cordeiro¹

Florianópolis, outubro de 2022.

¹ - Contador; Empresário Contábil e Presidente do CRCSC (gestão 2012-2015)

Por mais que Contabilidade e Direito tenham uma ligação umbilical, uma vez que ambas as ciências se enquadram no campo das Ciências Sociais Aplicadas, foi comum por muito tempo a falta de interação entre os contadores e advogados pela ausência de eventos profissionais e acadêmicos em comum, com honradas exceções.

Felizmente, na última década pudemos ver um movimento de maior integração entre as duas áreas, em parte devido ao processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas contábeis internacionais, o padrão IFRS.

Tal convergência trouxe um grande desafio para os contadores, que muitas vezes tinham experiência de anos trabalhando com o padrão brasileiro e tiveram que se atualizar, estudar, fazer cursos e participar de eventos. Não foi diferente com as faculdades de contabilidade, pois o processo de convergência implicou necessidade de atualização dos professores e das grades curriculares.

Embora o ser humano seja naturalmente avesso às mudanças e prefira um ambiente de segurança institucional, é importante termos em mente que as alterações normativas são oportunidades para que possamos nos atualizar e conquistar novos clientes e novos trabalhos.

No âmbito do Direito não é diferente. Mais especificamente no Direito Tributário, é comum que as alterações normativas sejam constantes, de modo que o profissional que atua em tal área tem que sempre estar atento às mudanças, que criam oportunidades para novos serviços.

É exatamente aqui que se encontra o ponto de convergência entre os contadores e os advogados. A adoção do padrão IFRS trouxe o já citado desafio para os contadores, mas esse desafio também teve de ser enfrentado pelos advogados.

O Direito Tributário se utiliza de diversos termos contábeis como receita, despesa e lucro, dentre tantos outros. Ainda que cada um desses termos no Direito Tributário possa não ter uma identidade de conceito com o tema na Contabilidade, é fundamental que o profissional do Direito conheça o conceito contábil do termo, o que facilitará o seu trabalho.

Em um primeiro momento, o legislador tributário preferiu adotar o caminho da neutralidade tributária no que tange às alterações contábeis derivadas da adoção do IFRS, por meio da instituição do Regime Tributário de Transição (RTT), de modo que o contribuinte deveria ajustar o seu lucro para o lucro antes da adoção do padrão IFRS, isto é, o lucro segundo as normas contábeis vigentes até 31/12/2007.

Com a edição da Lei n. 12.973/14, houve a extinção do RTT, sendo que boa parte dos ajustes de RTT acabaram se tornando adições e exclusões no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

É neste cenário, que surgem uma série de publicações e eventos importantes trazendo essa relação entre Contabilidade e Direito. Algumas dezenas de obras e algumas centenas de artigos foram escritos

versando sobre essa relação, alguns sob uma ótica mais geral, outros tratando de temas específicos dentro dessa relação como ágio, stock options, receitas, dentre tantos outros temas.

Dentre os eventos que merecem destaque e nos quais tem sido propagada a importância dessa relação entre Contabilidade e Direito, não há como não mencionar o “Seminário Catarinense sobre Atualidades Jurídico-Contábeis”, realizado anualmente pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Santa Catarina (CRC/SC) há 10 anos. Em 2022, o “Seminário Catarinense sobre Atualidades Jurídico-Contábeis” chega a sua 11ª edição, sempre se pautando por temas relevantes e atuais, assim como contando com a presença de palestrantes que são referência em suas áreas de atuação.

Enfim, a realização dessa obra permite com que tenhamos um registro histórico e crítico das dez primeiras edições do “Seminário Catarinense sobre Atualidades Jurídico-Contábeis”, possibilitando que as discussões travadas possam ser ainda mais divulgadas e difundidas entre os acadêmicos e profissionais da Contabilidade e do Direito.

São Paulo, setembro de 2022.

Alexandre Evaristo Pinto¹

1 - Advogado; Doutor em Direito Econômico-Financeiro e Tributário; Doutorando em Controladoria e Contabilidade; Mestre em Direito Comercial. Conselheiro da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Presidente da Associação dos Conselheiros Representantes dos Contribuintes no CARF (ACONCARF).

ICMS e créditos sobre Ativos Intangíveis em Concessões Públicas

Adolpho Bergamini

Conforme é sabido, as leis 11.638/07 e 11.941/09 modificaram sensivelmente a Lei 6.404/76, em especial a contabilidade praticada no país.

A grande questão que se coloca é a seguinte: tais modificações são neutras do ponto de vista fiscal?

A mim a resposta só pode ser negativa. Afinal, houvesse de fato a tal neutralidade fiscal, não seria necessário que a Lei 11.941/09, em seu artigo 15, instituisse o Regime Tributário de Transição - RTT, decorrente dos ajustes tributários ocasionados pelos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei 11.638/07.

Ora, se é admitida a necessidade de haver um Regime de Transição até a entrada em vigor de lei que venha a disciplinar os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, frise-se, buscando a neutralidade tributária, é porque a aventada neutralidade não está implícita nas novas normas contábeis.

Os efetivos ajustes das normas tributárias ao novo regramento contábil só vieram com a Lei 12.973/14. Em seu artigo 58, há expressa disposição no sentido de que "a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria".

Ou seja, tanto existem efeitos tributários nas novas normas contábeis que foi necessária a edição de dispositivos legais expressos para trazer a pretendida neutralidade. Houvesse neutralidade fiscal, não seria necessário estipulá-las expressamente por via do artigo 15 da Lei 11.941/09, bem como do artigo 58 da Lei n.º 12.973/14.

Mas, o RTT instituído pela Lei 11.947/09 é aplicável à apuração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. E o artigo 58 da Lei 12.973/14 dispõe que as novas normas contábeis não têm aplicação na apuração de tributos federais. Nada é mencionado a respeito da neutralidade (legalmente forçada) para outros tributos, como o ICMS.

Nesse panorama, se não existe naturalmente uma neutralidade fiscal nas novas normas contábeis, se essa neutralidade houve de ser instituída forçadamente pelas leis 11.941/09 e 12.973/14 e, por outro lado, se não há dispositivos legais dessa natureza para o ICMS, então é forçoso concluir que não há neutralidade fiscal das novas normas contábeis à apuração do ICMS, razão pela qual os efeitos delas decorrentes afetam diretamente o modo como se deve entender e interpretar o imposto.

Antes das modificações contábeis, bens que poderiam ser considerados como intangíveis eram registrados no ativo imobilizados, conforme o subitem 3.2.2.10, III da NBCT 3.2, aprovada pela Resolução CFC 686/90, bem como subitens 19.1.2 e 19.1.2.4 da NBCT 19.1, aprovada pela Resolução CFC 1.025/05. Segundo eles, deveriam ser registrados nessa conta (imobilizados) os bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades-fim da entidade.

Mas, após as modificações contábeis, foram editos Pronunciamentos CPC divididos por matérias. Entre esses, tenhamos para o presente texto o Pronunciamento CPC 09 - Ativos Intangíveis, bem como outros de atividades específicas, como o Pronunciamento CPC 06 - Arrendamento, a Interpretação Técnica ICPC 01 - ativos utilizados por concessionárias de serviços públicos, entre outros.

1 - Advogado e Professor. Mestre em Direito Tributário pela FGV/SP. Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP. Ex-Conselheiro do CARF. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo.

Segundo as regras gerais, o direito de uso de certos bens e direitos incorpóreos devem ser registrados nos ativos intangíveis e a aquisição de bens corpóreos, nos ativos imobilizados. Tenhamos como exemplo a Interpretação Técnica ICPC 01. Segundo ela, os ativos adquiridos por concessionárias de serviços públicos (como postes, fios, encanamentos de gás, entre outros) não podem mais ser contabilizados como ativos imobilizados. Vejamos:

7. Esta Interpretação aplica-se: (a) à infraestrutura construída ou adquirida junto a terceiros pelo concessionário para cumprir o contrato de prestação de serviços; e (b) à infraestrutura já existente, que o concedente repassa durante o prazo contratual ao concessionário para efeitos do contrato de prestação de serviços.

8. Esta Interpretação não especifica como contabilizar a infraestrutura detida e registrada como ativo imobilizado pelo concessionário antes da celebração do contrato de prestação de serviços. Essa infraestrutura está sujeita às disposições sobre baixa de ativo imobilizado, estabelecidas no Pronunciamento Técnico CPC 27.

[...]

11. A infraestrutura dentro do alcance desta Interpretação não será registrada como ativo imobilizado do concessionário porque o contrato de concessão não transfere ao concessionário o direito de controlar o uso da infraestrutura de serviços públicos. O concessionário tem acesso para operar a infraestrutura para a prestação dos serviços públicos em nome do concedente, nas condições previstas no contrato.

27. De acordo com o item 11, a infraestrutura, a que o concedente dá acesso ao ICPC_01_R1_rev 13 concessionário, para efeitos do contrato de concessão, não pode ser registrada como ativo imobilizado do concessionário. O concedente também pode fornecer outros ativos ao concessionário, que pode re tê-los ou negociá-los, se assim o desejar. Se esses outros ativos fizerem parte da remuneração, a ser paga pelo concedente pelos serviços, não constituem subvenções governamentais, tais como são definidas no CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais. Em vez disso, eles devem ser contabilizados como parte do preço de transação, conforme definido no CPC 47.

O fundamento à impossibilidade de registro dessas aquisições no ativo imobilizado a partir do ICPC 01 reside no fato de que o concessionário deverá entregar esses bens ao Poder Público ao final do contrato de concessão. Ou seja, o concessionário de fornecimento de energia elétrica, por exemplo, já sabe que devolverá os fios, cabos, postes, lâmpadas ao poder concedente desde o momento das aquisições e, portanto, não terá para si a propriedade desses bens.

Nesses termos, a melhor prática contábil é pelo registro desses bens como ativos intangíveis, porque representam direitos de uso pela concessionária para o auferimento de renda.

A modificação do critério contábil ao registro do bem adquirido - antes no imobilizado, agora no intangível - gerou efeitos tributários na apuração do ICMS. Antes, com o registro no imobilizado, a concessionária estava autorizada a apropriar créditos de ICMS em função de sua utilização na consecução de atividades tributadas pelo imposto (por exemplo, ativos adquiridos no contexto do fornecimento de energia elétrica). Agora, com o registro no intangível, a rigor não seria mais possível o registro do crédito.

Esse é o entendimento sustentado por alguns fiscos estaduais:

Como vimos acima, trata-se de concessionária de serviço público de gás canalizado, e a infraestrutura dentro do contrato de concessão não será registrada como ativo imobilizado do concessionário porque o contrato de concessão não transfere ao concessionário o direito de controle (muito menos de propriedade) do uso da infraestrutura de serviços públicos. São classificados como ativos intangíveis os direitos de exploração de serviços públicos mediante concessão ou permissão do Poder Público.

[...]

Não há possibilidade de compensação dos créditos de ICMS à razão de 1/48 avos. Os bens descritos, os quais dizem respeito à infraestrutura necessária à prestação do serviço objeto de concessão de distribuição de gás canalizado, são classificados como ativo intangível, e não como ativo imobilizado permanente.

(Sefaz/ES. Parecer Normativo 0061/2018)

Os bens adquiridos não podem ser classificados e contabilizados como ativo imobilizado da concessionária, pois as normas que regulam sua atividade não lhe transferem o direito de controle nem de propriedade dos bens que se incorporam à infraestrutura dos serviços públicos de energia elétrica, nos termos do seu contrato de concessão, intermediado pela Aneel, em que prevê apenas a cessão de posse desses bens, os quais serão revertidos ao Poder Concedente após o encerramento do referido contrato.

(Conselho de Recursos Fiscais/PB. Acórdão n.º 436/18)

O mesmo raciocínio pode ser utilizado a todo e qualquer bem que, na contabilidade anterior, era registrado como ativo imobilizado e sua aquisição gerava crédito de ICMS e, agora, deve ser registrado no ativo intangível, não sendo mais possível a apropriação do crédito do imposto.

Mas, há argumentos que podem sustentar o direito ao crédito de ICMS nessas situações.

Conforme dispõe o artigo 20, caput, da Lei Complementar 87/96, é assegurado ao contribuinte, entre outros, o crédito sobre a aquisição de ativo permanente. No Estado de São Paulo, a legislação vai no mesmo sentido, já que o artigo 61, §10, do RICMS/SP, confere ao contribuinte o direito ao crédito na aquisição de ativos permanentes.

Pois bem. De acordo com a redação original do artigo 178, §1º, alínea "c", da Lei 6.404/76, o antigo grupo de contas ativo permanente era composto pelas contas investimento, ativo imobilizado e ativo diferido.

A razão para sempre se ter, nos recônditos da mente, a ideia de que apenas imobilizados dão crédito de ICMS, a despeito de as normas tributárias de ICMS se referirem a todas as aquisições do antigo ativo permanente, é simples. Em investimentos deveriam ser contabilizadas as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante. Já em ativo diferido deveriam ser registradas as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social.

Em outras palavras, nas contas de investimento e ativo diferido não cabiam o registro de aquisições de bens relacionados às atividades fabris e/ou mercantis da empresa. A partir dos conceitos das antigas regras contábeis, essa tarefa era reservada aos bens do ativo imobilizado.

E para que a aquisição do ativo imobilizado fosse origem de créditos de ICMS, o bem em questão não poderia ser utilizado em atividade alheia do contribuinte. Essa expressão pode suscitar dúvidas. Por meio dela, a legislação dá como requisito essencial para a apropriação de

créditos do imposto a necessidade de os ativos imobilizados se prestarem a impulsionar as atividades tributáveis do estabelecimento, isto é, das quais decorram débitos de ICMS, conforme Decisão Normativa CAT 01/00. Mais ainda, pela leitura da Decisão Normativa CAT 02/00, ficou claro que, para que os ativos imobilizados possam gerar créditos, basta que colaborem de algum modo a esses processos (de produção, prestação de serviços ou comercialização tributáveis pelo ICMS).

Já fora dito que as normas contidas na Lei 6.404/76 foram bastante alteradas pelas leis 11.638/07 e 11.941/09. O plano de contas foi nominalmente modificado, de modo que o antigo grupo ativo permanente passou a ser designado ativo não circulante, formado pelas contas realizável a longo prazo, investimento, imobilizado e pela novel conta intangível, que não existia no grupo de contas do antigo ativo permanente.

O detalhamento dos registros a serem feitos nas contas ativo imobilizado e ativo intangível é dado pelo artigo 179 da referida Lei 6.404/76. No inciso IV está dito que no imobilizado são registrados os bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa e, no inciso VI, que no intangível são registrados os bens incorpóreos com a mesma destinação - manutenção das atividades da empresa.

Nessa perspectiva, a análise do artigo 179, incisos IV e VI, da Lei 6.404/76, dá conta de que as finalidades dos ativos imobilizados e intangíveis são exatamente as mesmas: a manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade. A única diferença é a corporeidade. Ativos imobilizados são corpóreos e os intangíveis, incorpóreos.

Assumindo que as normas das Decisões Normativas CAT 01/00 e 02/00 também privilegiam o critério da finalidade para autorizar o crédito de ICMS sobre ativos imobilizados, desde que não sejam alheios às atividades do estabelecimento e, por outro lado, partindo-se do pressuposto que, segundo o artigo 179, inciso IV e VI, da lei 6.404/76, as finalidades dos ativos imobilizados e intangíveis são as mesmas, então se essas finalidades disserem respeito à colaboração, direta ou indireta, nos processos de produção, prestação ou comercialização do contribuinte sujeitas ao ICMS, então haverá o direito ao crédito do imposto.

É dizer, de modo geral, se o intangível servir à manutenção das atividades do estabelecimento, isto é, nos processos de prestação de serviços, comercialização e/ou fabricação sujeitas ao ICMS, então ele também cumprirá o requisito de não ser alheio à atividade do estabelecimento. Logo, as respectivas aquisições podem gerar direito ao crédito do imposto, desde que com nota fiscal com o respectivo destaque do imposto, se destinados às atividades sujeitas ao ICMS, seguindo-se a regra de apropriação em 1/48 ao mês na medida das operações tributadas no mês.

Contextualização da Tributação na Economia Digital

André Henrique Lemos¹

1 Tributo aos 10 anos do Seminário

Há 11 (onze) anos se levava o projeto do Seminário Catarinense sobre Atualidades Jurídico-Contábeis para o então presidente do CRCSC, Adilson Cordeiro. Sem qualquer laço, de pronto aceitou.

Um filme se passa na memória: aceites e não aceites de palestrantes, apoios e não apoios, uma construção, ano a ano, tijolo por tijolo, eventos presenciais, pandemia da Covid-19 e eventos virtuais, praticamente nada vencendo a obstinada e, por vezes, irritante vontade de manter o diálogo entre contadores e advogados, na união de forças em torno do conhecimento do Direito Tributário.

Os anos passaram e os ativos são infinitamente maiores que os passivos, perseguindo-se diuturnamente, a *humildade científica*, do já saudoso Prof. Cesar Pasold².

O Seminário foi mantido na pauta de eventos pelos consecutivos presidentes do Conselho, Marcello Seemann, Rúbia Magalhães e Marisa de Moraes, sempre contando com dedicado e organizado time de eventos do CRCSC, a fidelização dos apoiadores institucionais (IASC, IBDEE, APET e ASSETSC), além, é claro, do valoroso e decisivo capital intelectual dos grandes mestres que sempre abraçaram a causa do voluntariado, cuja penhora pode ser excessiva de agradecimentos, e nada - e nem ninguém - formará um contencioso por conta disso.

E um livro digital, comemorativo aos 10 (dez) anos do evento, é uma verdadeira ode declamada aos ouvidos dos curiosos e sempre sedentos de conhecimento.

Vida longa ao Seminário Catarinense sobre Atualidades Jurídico-Contábeis! "... *porque chegar é parar, estagnar, morrer*"³.

2 Tributação na economia digital: blockchain, criptoativos e jogos virtuais

Passada a euforia do item 1, cabe iniciar a entrega do conteúdo proposto, no qual, sem qualquer pretensão de esvaziar o assunto, tampouco de doutrinar sobre eles, fazer-se-á, isto sim, uma contextualização das temáticas, uma espécie de roteiro, perseguindo leveza e objetividade.

Antes de iniciar pelo *blockchain*, importante registrar que o tema-título, "economia digital" é um gênero e se traz neste escrito 3 (três) espécies deste gênero, todavia, outras poderiam ser objeto de análise, como por exemplo, as tributações da (i) impressão 3D, (ii) *streaming*, (iii) economia compartilhada, (iv) estabelecimento permanente – websites e (v) programas de fidelidade, porém, por limitação do estudo, fica a ressalva que muito há nestas novas modalidades da economia.

2.1 Blockchain

Objetivamente, *blockchain* é um Livro-Razão eletrônico, compartilhado e imutável para registro de transações/informações criptografadas, tais como (i) quantia, (ii) quem as enviou, (iii) quem as recebeu, (iv) quando foram feitas e (v) local, e teve seu surgimento após a crise financeira

1 - Especialista em Administração Tributária (Udesc/ESAG) e Direito Processual Civil (Univali), conselheiro suplente no TAT/SC (2012-2018); conselheiro titular no CARF (2016-2018); advogado; presidente da Regional Santa Catarina e conselheiro fiscal do IBDEE; presidente da Comissão de Governança e Compliance do IASC; professor e palestrante.

2 - *Humildade Científica é a capacidade de reconhecer nossas limitações de conhecimento e atentar para a dinamicidade da vida e do universo, buscando sempre a ampliação de nosso aprendizado.* Pasold, Cesar Luiz. Metodologia da Pesquisa Jurídica: Teoria e Prática – 13.ed. – Florianópolis: Conceito Editorial, 2015.

3 - Paulo de Barros Carvalho, apresentação da 2ª edição do livro *Ciência Feliz*, José Souto Maior Borges - 3ª edição, - São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 15.

ra de 2008⁴.

O primeiro, e não menos emblemático exemplo do uso do *blockchain*, adveio com a moeda digital *bitcoin* (2011).

Este Livro-Razão eletrônico traz tecnologia para diversos segmentos econômicos, dentre outros, registros de propriedades e documentos, garantia de mercadorias, autoria de obras de arte, emissão de identidades digitais, enfim, um portal de grandes e disruptivas oportunidades, trazendo preocupações a modelos tradicionais de registros, como os de veículos e imóveis.

A disruptividade avança também à validação pelos participantes da rede, sem intermediários, portanto, descentralizado, ou seja, sem a presença clássica de um órgão estatal ou delegatário deste (como são os casos dos tabeliães).

O *blockchain* é formado por cadeia de blocos. Cada bloco contém informações sobre as operações, usuários que as validaram e, também, seu histórico, não podendo seus registros ser apagados; possibilitando a troca de informações financeiras e fiscais das Administrações Tributárias em nível internacional (Decreto 8.506/2015 – Acordo Intergovernamental Brasil-EUA – FACTA; IN/RFB 1.634/2016, 1.681/2016 e 1.689/2017; Decreto Legislativo 105/2016), e ainda, a viabilização de cruzamento de dados das obrigações tributárias acessórias entregues por contribuintes de todo o planeta.

Deste modo, traz consigo um grande potencial de não corrupção e falsificação, indo ao encontro dos primados de *compliance*; redução de custos e acompanhamento das operações em tempo real, “rastreamento a origem, o fluxo e o destino final de bens, mediante a criação de identificação digital (*digital token*) por entidade certificadora”⁵.

Por outro lado, há vários desafios para que tal tecnologia atinja confiabilidade e segurança, notadamente no que se refere à indevida manipulação de dados privados; dano à imagem institucional dos contribuintes e/ou a estratégia e inteligência do negócio.

Amostras para se galgar esta plenitude e perenidade são importantes de se enumerar, inclusive para que se dê exemplo no Brasil e no Mercosul, por exemplo:

(1) Regulamento da União Europeia 2016/679 (Regulação Geral de Proteção de Dados, (2) Código Europeu dos Contribuintes (2016), (3) OCDE (*Tax Administration* 2017), (4) Declaração Obrigatória de Planejamento – Plano de Ação 12 do BEPS e a Declaração País-a-País (no Brasil IN/RFB 1.681/2016 e alterações IN/RFB 1.709/2017 e 1.722//2017), (5) Beneficiários efetivos de Pessoas Jurídicas (IN/RFB 1.634/2016), (6) Decreto Legislativo 105/2016 (assistência mútua em matéria fiscal), (7) FACTA (Brasil-EUA na troca de informações espontâneas e de controle fiscal para as instituições financeiras), (8) *Blockchain* para a Administração Tributária, (9) *Blockchain* para o Sistema Único de Saúde – SUS, (10) Legislar/regulamentar.

Diante da vastidão de possibilidades, importante trazer algumas reflexões a serem feitas pelos leitores:

(I) Seu uso uniforme e internacional, (II) Aumento da eficiência da Administração Tributária (rastreamento da origem, fluxo e destino dos bens), (III) Otimização no cruzamento de informações, (IV) Ferramenta imparcial, (V) Dados com neutralidade, (VI) Diminuição do número de deveres instrumentais, (VII) Redução dos custos de conformidade, (VIII) Automatização do cálculo do tributo, (IX) Sua inclusão na Agenda 2030 (Plano de Ação Global, o qual conta com 17 objetivos de desenvolvimento sustentável e 169 metas, (X) Proteção absoluta contra ataques cibernéticos, corrupção, perda de informações, vazamento de dados, custos elevados e formas de se auditar.

Além de tudo isto, uma coisa é importante gravar: até 2027, estima-se que 10% do PIB Global será armazenado em *blockchain*⁶, ou seja, estes tempos são de disruptividade, exigindo

4 - BOSSA, Gisele Barra, GOMES, Eduardo de Paiva. Blockchain: tecnologia à serviço da troca de informações fiscais ou instrumento de ameaça a privacidade dos contribuintes? Tributação da economia digital/coordenação Tathiane Piscitelli. – São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 362.

5 - BOSSA, Gisele Barra, GOMES, Eduardo de Paiva. Idem, p. 377.0

6 - PELLINI, Rudá. O futuro do dinheiro: banco digital, fintechs, cripto moedas e blockchain: entenda de uma vez por todas esses conceitos e saiba

total atenção dos profissionais jurídico-contábeis.

2.2 Criptoativos: do escambo ao *bitcoin*

Nos tempos primitivos, os humanos utilizavam o escambo para consumirem bens, produtos e serviços, depois moedas de minérios preciosos (ouro, prata, bronze), para em seguida moedas de papel, de plástico (cartões de crédito).

Atualmente bate à porta (ou às telas dos computadores e *smartphones*), a compra e venda de moedas digitais (como a *bitcoin*).

E as primeiras perguntas povoam na mente do público: seriam criptomonedas? Moedas “típicas/clássicas”? Ativos financeiros? Bens de valor patrimonial? *Criptoativos*?

Antes de se obter respostas para tais indagações é fato que após a crise econômica dos EUA, de 2010, houve um aumento do surgimento de moedas digitais, “paralelas”, paraoficiais, administradas pelos próprios usuários e não pelo Estado, no chamado sistema *peer-to-peer* (pessoa para pessoa).

Diferentemente das moedas físicas, “tradicionais” (Real, Dólar, p. ex.), sua circulação é digital, baseando-se na matemática e com criptografia.

Começando a trilhar o caminho das respostas acima, sabe-se que “moeda”, nos moldes que se conhece, possui funções (a) meio de troca, (b) unidade de conta e (c) reserva de valor, assim entendido como o valor no tempo, consumida posteriormente, retendo-se o excedente, ou seja, a ideia de poupança.

Além disso, “moeda” possui características como (1) escassez, (2) durabilidade, (3) divisibilidade (aqui uma ponderação, no caso da *bitcoin* tem 8 casas decimais) e (4) facilidade de armazenamento e porte.

De um modo geral, comum, público, “moeda” é tudo que se aceita como pagamento de dívidas, porém, não há lei para aceitar pagamento com *criptomoedas*. A União, por sua vez, não a emite e não a fiscaliza.

No âmbito regulatório, a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, por meio do artigo 2º da Instrução CVM 555/2014 não elenca as *criptomoedas como ativos financeiros*, o que é corroborado no Ofício Circular 1/2018/CVM/SIN.

A CVM, por sua vez, entende que a natureza jurídica e econômica das *criptomoedas* é incipiente e que sua aquisição por fundos de investimento ou de quaisquer outras formas não é permitida até que sobrevenha legislação acerca do assunto.

Já o Poder Judiciário, por meio do julgamento do Recurso Extraordinário 478.410, entendeu o Supremo Tribunal Federal (que tem competência para questões ligadas à Constituição Federal) que “moeda” juridicamente considerada há de se ter *poder liberatório e curso legal*⁷. Já o Superior Tribunal de Justiça (que tem competência para julgar questões infraconstitucionais), no Conflito de Competência 116.123/SP, decidiu que *criptomoedas* não têm conceito de moeda⁸.

com a tecnologia dará liberdade e segurança para você gerar riqueza. – São Paulo: Editora Gente. 2019, p. 81.

7 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA. 1. [...]. 2. [...]. 3. **A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.** 4. **A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.** 5. **A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.** 6. [...]. Recurso Extraordinário a que se dá provimento. (STF, Tribunal Pleno, Relator Min. Eros Grau, julgamento 10/03/2010, publicação 14/05/2010, maioria de votos; negrito nosso).

8 - CONFLITO NEGATIVO DE COMPETÊNCIA. INQUÉRITO POLICIAL. JUSTIÇA ESTADUAL E JUSTIÇA FEDERAL. INVESTIGADO QUE ATUAVA COMO TRADER DE CRIPTOMOEDA (BITCOIN), OFERECENDO RENTABILIDADE FIXA AOS INVESTIDORES. INVESTIGAÇÃO INICIADA PARA APURAR OS CRIMES TIPIFICADOS NOS ARTS. 7º, II, DA LEI N. 7.492/1986, 1º DA LEI N. 9.613/1998 E 27-E DA LEI N. 6.385/1976. MINISTÉRIO PÚBLICO ESTADUAL QUE CONCLUIU PELA EXISTÊNCIA DE INDÍCIOS DE OUTROS CRIMES FEDERAIS (EVASÃO DE DIVISAS, SONEGAÇÃO FISCAL E MOVIMENTAÇÃO DE RECURSO OU VALOR PARALELAMENTE À CONTABILIDADE EXIGIDA PELA LEGISLAÇÃO). INEXISTÊNCIA. OPERAÇÃO QUE NÃO ESTÁ REGULADA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO. BITCOIN QUE NÃO TEM NATUREZA DE MOEDA NEM VALOR MOBILIÁRIO. INFORMAÇÃO DO BANCO CENTRAL DO BRASIL (BCB) E DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). INVESTIGAÇÃO QUE DEVE PROSEGUIR, POR ORA, NA JUSTIÇA ESTADUAL, PARA APURAÇÃO DE OUTROS CRIMES, INCLUSIVE DE ESTELIONATO E CONTRA A ECONOMIA POPULAR.

1. A operação envolvendo compra ou venda de criptomonedas não encontra regulação no ordenamento jurídico pátrio, pois as moedas virtuais não são

Saindo do campo regulatório da CVM e adentrando para o Poder Legislativo, vê-se 5 (cinco) projetos de leis, 2 (dois) na Câmara dos Deputados Federais (2303/2015, atualmente sob o n.º 4401/2021⁹ e 2060/2019, ambos apensados), e 3 (três), no Senado Federal (3.825/2019, 3.949/2019 e 4.207/2020, os quais tramitam em conjunto).

Por fim, perante a Receita Federal do Brasil-RFB, a IN/RFB 1.888/2019 diz que *criptomoedas* são bens móveis, incorpóreos, imateriais de valor patrimonial, equiparadas a ativos financeiros.

No que toca à tributação, no caso de pessoa física, tem-se o **Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF**, tratado basicamente sobre ganho de capital, ganho na alienação (aqui entendido, alienação a terceiro com saldo positivo), ou seja, na disponibilidade de valores.

O alvo desta tributação são as operações de arbitragem¹⁰ e de *liquidity pool* (reserva de fundos armazenados em pacote digital, no chamado ecossistema *DeFi* - Finanças Descentralizadas, protocolos de empréstimos, ativos sintéticos, seguros *on-chain*, jogos em *blockchains* etc).

Aqui, duas considerações importantes em relação à hipótese de um IR diferido, quais sejam: (i) ganho de capital – GCAP na troca e (ii) na presença de torna, tendo-se isenção de R\$ 35.000,00 ao mês para os casos de permuta.

Finalizando o IRPF, mais uma ressalva, em que não há incidência do imposto na mera valorização do patrimônio.

Já a tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, deve, por claro, seguir o conceito de renda, contidos no artigo 153, III da CF/88 c/c artigo 43 do CTN, mormente, o princípio da realização da renda, não bastando que o acréscimo patrimonial da Pessoa Jurídica tenha sido contabilizado, mas sim, tenha sido realizado (disponível).

Isto porque, o critério temporal pode trazer interpretações díspares, influenciando em oscilações de valor, assim como na base de cálculo do tributo, fazendo com que os profissionais da Contabilidade e do Direito dominem bem este racional, a fim de que o contribuinte não recolha o tributo a maior ou indevidamente.

Além disso, há desafios a serem enfrentados: (1) mensuração contábil a valor justo, remetendo o leitor ao CPC 46, que trata do preço da venda na data da mensuração e (2) avaliação a valor justo de ativos (artigos 13 e 14 da Lei 12.973/2014), que trouxe a chamada neutralidade tributária, levando o fato à tributação ou dedutibilidade quando de sua realização, seja (i) por depreciação, amortização ou exaustão, (ii) alienação ou (iii) baixa.

Outro assunto que merece atenção dos profissionais jurídico-contábeis é que o Brasil,

tidas pelo Banco Central do Brasil (BCB) como moeda, nem são consideradas como valor mobiliário pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), não caracterizando sua negociação, por si só, os crimes tipificados nos arts. 7º, II, e 11, ambos da Lei n. 7.492/1986, nem mesmo o delito previsto no art. 27-E da Lei n. 6.385/1976.

2. [...].

3. *Em relação ao crime de evasão, é possível, em tese, que a negociação de criptomoeda seja utilizada como meio para a prática desse ilícito, desde que o agente adquira a moeda virtual como forma de efetivar operação de câmbio (conversão de real em moeda estrangeira), não autorizada, com o fim de promover a evasão de divisas do país. No caso, os elementos dos autos, por ora, não indicam tal circunstância, sendo inviável concluir pela prática desse crime apenas com base em uma suposta inclusão de pessoa jurídica estrangeira no quadro societário da empresa investigada.*

4. [...].

5. [...].

6. *Conflito conhecido para declarar a competência do Juízo de Direito da 1ª Vara de Embu das Artes/SP, o suscitado. (STJ, 3ª Seção, Relator Ministro Sebastião Reis Júnior, votação unânime, DJe 05/12/2018, RT, vol. 1001, p. 443).*

9 - Algumas informações sobre o PL: (1) Banco Central do Brasil deverá ser a instituição reguladora. (2) Sendo aprovado, o PL irá à sanção presidencial. (3) <https://exame.com/future-of-money/pl-que-preve-a-regulacao-das-criptomoedas-no-brasil-volta-para-votacao-na-camara-dos-deputados/>, publicado em 20/06/2022.

10 - Arbitragem com criptoativos é a compra e venda sucessiva de criptoativos em diferentes mercados, aproveitando a diferença de preços (spread), visando ganho.

As operações, de regra, são: (i) aquisição de bens/serviços; (ii) permuta (artigo 533 do Código Civil), na qual pode gerar um IR diferido com ganho de capital na troca ou na presença de torna; (iii) mineração; (iv) arbitragem, e aqui muita atenção, pois poderá se ter situações de compensação de prejuízo ou apuração individual, novamente exigindo dos profissionais jurídico-contábeis o domínio de toda a extensão da interpretação do artigo 43 do CTN.

Atenção redobrada nas **sucessivas operações**, pois poderá implicar em perda de capital, não havendo legislação tributária com tal previsão, apenas orientação insuficiente da Receita Federal do Brasil.

Como se torna impraticável a identificação das operações individuais, há desafios: (1) na compensação de prejuízos, tendo exemplos da atividade rural (artigo 58, RIR/2018) e das perdas nas operações de renda variável (artigo 841, §§ 1º e 2º do RIR/2018 c/c artigo 64, IN/RFB 1.585/2015), os quais podem ajudar na solução deste dilema; (2) apuração individualizada das operações versus artigo 43 do CTN, extraído-se o conjunto de operações semelhantes para fins de ganho de capital; (3) permuta, levando-se em consideração o que diz o artigo 533 do Código Civil e podendo levar a tributação do IR diferido e ocorrendo o ganho de capital na troca ou na presença de torna; (4) tê-las todas como compra e venda.

por ter adotado as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), deve se ater às normas contábeis de estoques ou ativos intangíveis (dependendo da finalidade da operação). No caso de ativo intangível, o item 27 do CPC 4 é de leitura obrigatória.

Já a regra de custo é a do *custo histórico*; tendo o *valor justo* para a combinação de negócios.

Por outro lado, tendo-se permuta de ativos intangíveis (no caso, *criptos*), bom saber que tais espécies possuem vida útil indefinida, logo, sem amortização, cabendo neste caso, o teste de recuperabilidade (*impairment*).

Saindo da competência tributária federal e partindo para a municipal, tem-se o **Imposto Sobre Serviços – ISS** incidente na mineração¹¹ de criptos. A lista de serviços contidos na Lei Complementar 116/2003 traz serviços de informática, porém, nada sobre mineração (emissão, verificação e registro das operações), o que certamente muito ainda se verá a este respeito, exigindo dos legisladores municipais a disciplina de tais hipóteses.

2.3 Jogos virtuais

Neste último assunto será visto a tributação dos jogos virtuais, principalmente no que se refere ao **Imposto de Importação**, casos decididos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, e também, no Poder Judiciário.

A operação, basicamente, centra-se na compra e venda de um personagem (ou armadura) entre os jogadores, por *tokens* não fungíveis¹², os quais são comprados em um *marketplace*¹³ interno do jogo.

Algumas perguntas são pontuais: Quais os tributos incidem sobre tais operações tão pulverizadas? De quem é a responsabilidade tributária? Qual o local de incidência tributária?

Uma coisa é certa atualmente, a tributação difícil, um grande desafio para as Administrações Tributárias, e claro, para os profissionais jurídico-contábeis, porém, cumpre ao presente escrito iniciar e informar os leitores, começando pelo entendimento da Receita Federal do Brasil – RFB que equipara jogos a filmes e músicas¹⁴, vez que se teria a finalidade de entretenimento.

Além disso, a RFB também interpreta que, para estes casos, deve incidir a regra do § 3º do artigo 81 do Regulamento Aduaneiro¹⁵ - RA (Decreto 6.759/2009) e não o seu caput, fazendo com que resulte em um Imposto de Importação – II maior, já a base de cálculo do II incidiria (na prática, incide) sobre o preço total pago pela mercadoria, ou seja, meio físico e o *software*.

Por outro lado, o Comitê de Valoração Aduaneira da Organização Mundial das Aduanas - OMA, por meio da decisão 4.1 não faz distinção entre *games* e *softwares* com fins de entretenimento.

Já o Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações – MCTI, interpretando o artigo 1º, da Lei 9.609/98¹⁶ (a chamada Lei do *Software*), entende que há equiparação de *games* e *software*.

11 - Processo de criação de novas moedas digitais; extração e validação de novas transações na *blockchain*, por intermédio de computadores superpotentes que resolvem equações complexas, dando ao minerador que primeiro encontrar a solução, o recebimento de *criptomoedas* como recompensa. E assim, uma nova moeda entrará no mercado e será comercializada. O "minerador" seria um prestador de serviços, logo, um contribuinte do ISS. Para saber um pouco mais: <https://blog.nubank.com.br/o-que-e-mineracao-de-criptomoedas/>

12 - *Token* não fungível é um tipo especial de *token* criptográfico, um certificado digital de propriedade, um NFT (*non-fungible token*), que não pode ser trocado ou substituído, devido suas características exclusivas ou propriedades. Muito utilizado como prova de autenticidade de artes digitais, registradas em uma *blockchain*. Entre janeiro e setembro de 2021, segundo dados do site de análises DappRadar, o volume de vendas desses tokens chegou a US\$ 13,2 bilhões, valor maior que o Produto Interno Bruto (PIB) do Acre, Amapá e Roraima somados (<https://www.infomoney.com.br/guias/nft-token-nao-fungivel/>).

13 - *Marketplace* é um modelo de negócio digital que permite comprar online, uma espécie de *shopping virtual*, como por exemplo, Americanas, Amazon, Netshoes, Uber, Airbnb, Mercado Livre, OLX, Elo7, GameHub, GGMAX.

14 - Vide Soluções de Consulta 446/2017 e 99.127/2017 e IN/RFB 2.090/2022.

15 - Art. 81. O valor aduaneiro de suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados será determinado considerando unicamente o custo ou valor do suporte propriamente dito (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 18, parágrafo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994; e Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, aprovada em 12 de maio de 1995).

§ 1º Para efeitos do disposto no caput, o custo ou valor do suporte físico será obrigatoriamente destacado, no documento de sua aquisição, do custo ou valor dos dados ou instruções nele contidos.

§ 2º O suporte físico referido no caput não compreende circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ou bens que contenham esses circuitos ou dispositivos.

§ 3º Os dados ou instruções referidos no caput não compreendem as gravações de som, de cinema ou de vídeo.

16 - Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte

Assim, de um lado, tem-se os importadores pedindo a aplicação do artigo 81 do RA, defendendo que o valor aduaneiro de *softwares* é o custo/valor do meio físico (CD, DVD, cartuchos) para gravar o produto e que não há tributação sobre os direitos do autor (*copyright fee*).

De outro, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, advoga a aplicação do § 3º do artigo 81 do RA, entendendo que a base de cálculo deve ser a licença de uso e o valor da mídia.

No Acórdão 3202-000.546¹⁷, o CARF entendeu, por voto de qualidade (importante, no antigo sistema de voto de qualidade do CARF, no qual, havendo empate, o presidente de Turma – sempre sendo representante do Fisco Federal deveria votar em favor do Fisco), venceu a tese da PGFN (BC do II = licença de uso + mídia).

No Poder Judiciário há algumas decisões, como no caso do Recurso Especial – REsp. 1.671.322/SP que, por meio de um mandado de segurança se discutiu a classificação aduaneira (DVD de jogo x *software*), entendendo que a Lei do *Software* não restringiu, não cabendo à autoridade fazendária fazê-lo. Em maio de 2019, o REsp. da Fazenda Nacional foi negado seguimento em decisão monocrática, a União interpôs Agravo, mas não obteve sucesso no seu recurso.

Já no REsp. 1.659.359/SP, o mesmo STJ, em julgamento do caso que se originou de um mandado de segurança para liberar mercadoria (*software* x DVD de jogo), entendeu que jogos de vídeo devem ser classificados como *softwares*.

Pelo que se vê, não dá para se dizer que há um consenso no assunto e ainda se está longe de se ter segurança jurídica. Por certo, se terá outras tantas decisões (administrativas e judiciais) envolvendo o tema.

Para os operadores da área jurídica e contábil em casos assim, o indicado é orientar seus clientes a avaliarem os riscos de uma autuação fiscal que, além do tributo devido, pode se ter multas, dentre elas, de 75% ou 150% (esta com caráter de dolo, má-fé, podendo originar, além da cobrança tributária, uma ação penal, atingindo a liberdade do administrador ou representante legal), abrindo-se o caminho para se propor uma ação judicial, pedindo-se liminar para liberar a mercadoria e/ou depositar-se o valor do tributo que se entende indevido.

Além do II, aproveita-se o escrito para trazer também a tributação do PIS/Cofins não cumulativos, no licenciamento de *softwares* importados, onde era feito *download* pelo cliente na plataforma do desenvolvedor. Ou seja, enfrentou-se o dilema de saber se trata de uma cessão de uso ou de se equiparar à uma importação, se importação é apenas física ou não.

No Acórdão 3201-009.359, o CARF, por 5 (cinco) votos a 3 (três), em julgamento de 2021, mas com acórdão publicado em 2022, negou provimento ao recurso do contribuinte¹⁸, um caso bastante discutido e que resultou na tributação cumulativa do PIS/Cofins (3,65%) ao invés da não cumulativa (9,25%).

físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

17 - IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. JOGOS ELETRÔNICOS.

Os jogos eletrônicos que contêm gravações de som, imagem e vídeo em seus softwares, cuja característica essencial é o entretenimento, não estão sujeitos a apuração da base de cálculo nos termos do que dispõe o artigo 81, caput, do Decreto no 6.759/2009 (RA/2009), por expressa vedação do §3º do mesmo artigo. A apuração do valor aduaneiro deve ser efetuada com base no 1º Método de Valoração Aduaneira – o valor da transação, ou seja, o preço total efetivamente pago pelas mercadorias (meio físico e direitos do autor/“copyright fee”).

18 - REGIME DE APURAÇÃO. EMPRESA DE SERVIÇO DE INFORMÁTICA. SOFTWARE IMPORTADO. CONCEITO.

O conceito de “software importado”; termo utilizado no § 2º do art. 10 da Lei n.º 10.833, de 2003, que trata da exceção ao regime cumulativo da Cofins disposto no inciso XXV desse mesmo art. 10, não pode ser buscado no Direito Aduaneiro, uma vez que software não é considerado uma mercadoria para fins aduaneiros, não podendo se falar em importação física de software, em registro de declaração de importação de software, em classificação fiscal de software, em valoração aduaneira de software ou em desembaraço aduaneiro de software. O “software importado”, para fins do disposto no § 2º do art. 10 da Lei n.º 10.833, de 2003, é aquele desenvolvido fora do país e para cá “trazido” por qualquer meio, seja em um suporte físico, seja por meio de download pela internet. REGIME DE APURAÇÃO. EMPRESA DE SERVIÇO DE INFORMÁTICA. RECEITAS AUFERIDAS COM A COMERCIALIZAÇÃO DO DIREITO DE USO (LICENCIAMENTO) DE SOFTWARE DESENVOLVIDO POR TERCEIRA EMPRESA.

As receitas auferidas por empresa de serviço de informática com a comercialização do direito de uso (licenciamento) de software desenvolvido por terceira empresa estão sujeitas ao regime não cumulativo da Cofins, não se aplicando a essas receitas a exceção prevista no inciso XXV do art. 10 da Lei n.º 10.833, de 2003.

3 Considerações finais

Como se viu, os assuntos trazidos têm complexidade, merecendo muita atenção dos operadores das áreas jurídica e contábil, a fim de orientar seus clientes, subsidiando-os com elementos que possam os ajudar a tomar decisões fundamentadas, mitigando os riscos de suas decisões.

Em razão à franca evolução dos temas, é preciso ter muita atenção às mudanças do setor, muita profundidade na investigação – instigada na simplicidade deste escrito -, seja da legislação, bem como das decisões administrativas e/ou judiciais, fazendo com que os decisores possam criar suas estratégias e atingindo a perenidade de suas operações.

4 Referências

Tributação na nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. Tathiane Piscitelli organizadora; Tathiane Piscitelli e Gisele Bossa coordenadores. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

Tributação da economia digital/coordenação Tathiane Piscitelli. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

Criptoativos – Estudos Regulatórios e Tributários. Coordenação Alexandre Evaristo Pinto, Pedro Eroles e Roberto Quiroga Mosquera. São Paulo: Quartier Latin, 2021.

O futuro do dinheiro: banco digital, fintechs, criptomoedas e blockchain: entenda de uma vez por todas esses conceitos e saiba como a tecnologia dará liberdade e segurança para você gerar riqueza / Rudá Pellini. – São Paulo: Editora Gente, 2019.

<https://www.conjur.com.br/2022-ago-16/daniel-zanetti-tributacao-importacao-game#author> .

O Artigo 19-E da Lei n.º 10.522/2022 e seu Impacto nas Provisões Relativas a Processos Tributários

Carlos Augusto Daniel Neto

Atualmente, é um truísmo afirmar a existência de uma correlação entre o Direito Tributário e o Direito Contábil, este último entendido como o conjunto de normas jurídicas que dispõem sobre a formação, elaboração e divulgação de demonstrativos contábeis².

Apesar da separação existente entre a escrituração contábil e a escrituração fiscal, estabelecida no art. 177, §2º³, da Lei n.º 6.404/76⁴, não há dúvidas que esses dois ramos se interpenetram em diversos níveis. Por exemplo, os parâmetros temporais de depreciação de ativos estabelecidos pela Receita Federal são usualmente adotados pela contabilidade, por questões pragmáticas, ao passo que grandezas contábeis, como lucro líquido e receita bruta, são utilizadas pelo Direito Tributário para estabelecer a base de cálculo de determinados tributos.

Há, naturalmente, uma tendência óbvia em se correlacionar modificações contábeis com o Direito Tributário Material, e vice-versa, tanto que a relação entre métodos e critérios contábeis e os tributos federais foi objeto de uma limitação específica pelo art. 58 da Lei n.º 12.973/2014⁵, que buscou neutralizar o efeito das modificações naqueles sobre a apuração destes.

Neste artigo, entretanto, buscaremos mostrar que essa correlação não se esgota no âmbito material, demonstrando o relevante impacto de uma mudança de caráter processual tributário sobre as demonstrações contábeis das empresas. A alteração em questão, de sabença geral, é a introdução do art. 19-E na Lei n.º 10.522/2002⁶, estabelecendo que nas hipóteses de empate nos julgamentos administrativos federais, os casos deverão ser resolvidos favoravelmente aos contribuintes, modificando a sistemática do voto de qualidade (a ser proferido pelo presidente de turma) vigente até então.

Neste artigo, buscaremos evidenciar a forma como essa alteração tem modificado substancialmente o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), última instância de julgamento do processo administrativo federal, sobre diversos temas, o que enseja uma readequação de estimativas contábeis feitas posteriormente, à luz da regra processual e da jurisprudência anterior. Para além disso, também demonstraremos como o contencioso que se instituiu acerca da própria regra nova também acaba por impactar a construção dessas estimativas e, conseqüentemente, o balanço das empresas.

O cerne, aqui, é apresentar uma reflexão sobre como a Contabilidade deverá lidar com essa nova regra para os órgãos de julgamento, para produzir informação útil, relevante e fidedigna aos seus usuários, visà- vis a incerteza crescente que tem havido no âmbito tributário, em torno dessa alteração.

1 - Pós-Doutorado em Direito Tributário em curso (UERJ). Doutor (USP) e Mestre (PUC-SP) em Direito Tributário. Especialista em Direito Tributário (IBET). Ex-conselheiro titular da 1ª e 3ª Seções do CARF. Professor do Mestrado Profissional do CEDES. Sócio do Daniel & Diniz Advocacia Tributária. Pesquisador do NEF/ FGV-SP e do NUPEM/IBDT. E-mail: carlos.daniel@ddtax.com.br.

2 - ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. O Direito Contábil e a Disciplina Jurídica das Demonstrações Financeiras. São Paulo: Prognose Editora, 2010, p. 12.

3 - 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

4 - Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

5 - Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

6 - Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

1 As Estimativas Contábeis e o Pronunciamento Técnico CPC 25

Conforme a definição estabelecida no Pronunciamento CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual, ativo é um recurso econômico, i.e., um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos, presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados, ao passo que o passivo é uma obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados.

Um evento econômico só poderá ser reconhecido em balanço, isto é, só será evidenciado nas demonstrações contábeis se atender a essas definições, não obstante nem todos os itens que as atendam devam ser necessariamente reconhecidos (por exemplo, no caso em que o ativo exista, mas a possibilidade de produção de benefícios é mínima, deixando de ser relevante reconhecê-lo). Além disso, o reconhecimento pressupõe que, além da certeza quanto ao atendimento das condições conceituais, haja capacidade de mensurá-lo com certo grau de certeza.

Não obstante, há situações que envolvem incertezas, e que afetam o reconhecimento de ativos e passivos, sendo endereçadas pelo Pronunciamento CPC n.º 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, que traz as seguintes definições, verbis:

Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos.

Passivo contingente é:

(a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque: (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Ativo contingente é um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade. [grifos nossos]

Apesar de as provisões e os ativos/passivos contingentes envolverem incertezas, é preciso esclarecer que eles se dão sob aspectos diversos. O adjetivo “contingente” é utilizado na contabilidade para ativos e passivos que não são reconhecidos no balanço, porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros e incertos, não totalmente sob controle da entidade, ou para passivos que não atendam aos critérios de reconhecimento⁷. Portanto, apesar de a provisão ser um passivo que envolve aspectos contingentes, não é adequado chamá-la de “passivo contingente”, pois no seu caso a obrigação existe, decorrente de fatos passivos, mas o seu valor e prazo para pagamento não estão definidos.

O reconhecimento das provisões demanda o atendimento a três requisitos estabelecidos pelo Pronunciamento CPC 25: i) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado; ii) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e iii) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Utilizando-nos de um exemplo tributário, consideremos o sujeito que, em determinado exercício, reconheceu despesas dedutíveis de juros sobre o capital próprio (JCP) considerando contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores (chamado de “JCP acumulado ou retroativo”), as quais foram objeto de glosa pela Receita Federal, e autuação para a cobrança do IRPJ e a CSLL que deixaram de serem pagos, acrescido de multa de 75%. Apesar da autuação, o contribuinte irá apresentar uma impugnação administrativa tempestiva, que tem o condão de suspender a exigibilidade desse pagamento.

Nessa situação, o contribuinte possui uma obrigação presente (crédito tributário constituído) decorrente de um evento passado (apropriação indevida do JCP retroativo). A incerteza, nesse exemplo, estará na determinação se a saída de recursos é provável, o que se dá, nos termos do Pronunciamento CPC 25, se o evento for mais provável que sim do que não de ocorrer, isto

7 - SALOTTI, Bruno Meireles et al. Contabilidade Financeira. São Paulo: Atlas, 2019, p. 167.

é, se a probabilidade de que o evento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer (*more likely than not*).

Nessa hipótese, cabe a um especialista apresentar uma avaliação acerca do grau de probabilidade de perda do processo, e caso o risco seja superior a 50%, deve-se reconhecer uma provisão no balanço. Por outro lado, caso a probabilidade seja igual ou inferior a 50%, a entidade poderá apenas divulgar um passivo contingente em notas explicativas ao balanço, ou mesmo sequer divulgar, caso o risco de saída de recursos seja remoto.

Essa avaliação, da mesma forma que as estimativas contábeis que envolvem mensuração de ativos e passivos, envolve julgamentos baseados na última informação disponível e confiável. Em razão disso, esse juízo está sujeito ao fenômeno da derrotabilidade epistêmica, que é a capacidade do ser humano de reformar suas crenças a partir de novas informações relevantes que conflitem ou complementem a base de crenças anteriores – o que se chama também de revisibilidade.

Não obstante, essa incerteza não deve ser acompanhada de um conservadorismo excessivo a ponto de superavaliar as provisões, ou constituir provisões em excesso, devendo sempre ser buscando uma avaliação realística da probabilidade de saída de recursos, bem como do valor a ser despendido, buscando o máximo de neutralidade nos critérios de escrituração desses passivos.

Em decorrência desse necessária revisibilidade, o próprio CPC 25 estabelece que os eventos futuros que possam afetar o valor necessário para liquidar a obrigação devem ser refletidos no valor da provisão (desde que haja evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão, sempre com vistas à neutralidade), e que elas devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas, conforme a melhor estimativa. Em não havendo mais uma probabilidade relevante de saída de recursos, a empresa deve simplesmente reverter essa provisão.

Os critérios contábeis para constituição de provisões, mais do que quaisquer outros aspectos do balanço, tangenciam as inseguranças jurídicas envolvidas no âmbito jurídico, mormente quando a obrigação decorrente de fato passado se relacione a uma cobrança realizada no âmbito administrativo ou judicial, dando ensejo à avaliação do risco efetivo de desembolso.

Em razão disso, alterações de regras que alterem profundamente o prognóstico de risco envolvendo determinadas discussões têm o condão de ser o gatilho para a revisão de provisões constituídas, pois afetam substancialmente a estimativa que fora realizada anteriormente. Nesse sentido, pretendemos demonstrar o efeito de mudanças recentes no processo administrativo tributário sobre provisões constituídas para refletir risco de pagamento de cobranças realizadas pela Receita Federal.

2 A introdução do art. 19-E na Lei n.º 10.522/02 e seu impacto nas discussões tributárias

Qualquer um que trabalhe com consultoria tributária e seja questionado acerca do risco de manutenção de determinada autuação fiscal no âmbito federal, muito provavelmente irá recorrer a uma análise da jurisprudência do CARF para formar a sua avaliação, mais até do que a própria jurisprudência judicial.

Isso se dá por duas razões bastante simples: em primeiro lugar, trata-se do local onde as discussões mais técnicas acerca dos temas ocorrem, impactando a própria análise pelos tribunais, e em segundo lugar, as decisões favoráveis ao contribuinte, proferidas pelo órgão, se tornam definitivas, não podendo ser questionadas posteriormente pela União.

O art. 25 do Decreto n.º 70.235/72⁸ - recepcionado pela CF/88 com força de lei - determina que o julgamento em segunda instância no âmbito do PAF será realizado pelo CARF, órgão

8 - Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

[...]

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

colegiado e paritário, integrante do Ministério da Economia, responsável pelo julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância (no âmbito de suas três Seções), bem como recursos de natureza especial (no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF). Além disso, seu parágrafo 9º estabelece que, em caso de empate nos julgamentos, o resultado será a aplicação do voto de qualidade, pelo Presidente de Turma, representante da Receita Federal.

Em 2020 foi aprovada uma emenda aglutinativa na Medida Provisória n.º 899/2019, convertida na Lei n.º 13.988/2020, incluindo o seu art. 29, que acrescenta o art. 19-E à lei n.º 10.522/02, verbis:

“Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.”

O referido dispositivo, em suma, extinguiu o voto de qualidade no âmbito do CARF, estabelecendo que, em caso de empate no julgamento colegiado, deve-se favorecer o pleito do Contribuinte. Trata-se de uma mudança substancial, que tem o potencial de afetar – e afetou – diametralmente as estimativas relacionadas à chance de êxito de uma discussão no âmbito administrativo. Por exemplo, matérias altamente controvertidas, como a dedutibilidade do “JCP retroativo”, mencionado acima, eram usualmente resolvidas por meio do voto de qualidade e, agora, teriam outro desfecho à luz da nova regra.

Ao mesmo tempo, a nova regra traz a necessidade das empresas atualizarem a avaliação de suas provisões, considerando a vigência desse novo regime jurídico, o que poderia justificar, em determinados temas, razão suficiente para a reversão das provisões constituídas. Entretanto, a questão encerra ainda outros níveis de complexidade.

Imediatamente após o início da sua vigência, foram ajuizadas três ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs): uma apresentada pela Procuradoria-Geral da República, outra pelo Partido Socialista Brasileiro, e outra pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita (ADIs 6.399, 6.403 e 6.415). Essas ações apontavam uma série de vícios no processo legislativo, indicando a ocorrência de inconstitucionalidade formal, além de apontarem a vícios materiais, também, relacionados à ofensa à presunção de legitimidade dos atos administrativos.

O risco de declaração de inconstitucionalidade desse novo critério de desempate foi objeto de amplas discussões no meio doutrinário, com o estabelecimento de uma ampla divergência, o que afetou, novamente, a capacidade de se estimar a chance de êxito de litígios tributários no âmbito administrativo.

Passou-se a ter um duplo nível de complexidade e insegurança: i) em primeiro lugar, havia incerteza acerca da permanência do art. 19-E, em razão da sua constitucionalidade estar em xeque, mesmo em relação a casos potencialmente julgados sob a sua vigência, em razão da possibilidade da Procuradoria da Fazenda pleitear a nulidade das decisões tomadas com base nele; ii) em segundo lugar, a incerteza quanto ao desfecho provável do caso, pois a depender da prevalência ou não da nova regra de desempate, poder-se-ia ter chance provável de perda ou de ganho, em outras palavras, uma variação de 100%.

Além disso, mais uma camada de complexidade foi adicionada à discussão, com a edição da Portaria ME n.º 260/2020, que adotou os fundamentos de um parecer exarado pela Procuradoria da Fazenda, acerca do alcance do art. 19-E quanto aos diversos processos distintos julgados pelo CARF.

Essa portaria restringiu a aplicabilidade da nova regra, conforme seu art. 2º, §1º, quando ocorrer empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, assim compreendido aquele em que há exigência de crédito tributário por meio de auto de infração ou de notificação de lançamento. Por outro lado, afirmou que a regra não

se aplicaria aos julgamentos favoráveis quanto aos responsáveis, matérias de natureza processual, conversão do julgamento em diligência, embargos de declaração e a demais espécies de processos de competência do CARF (a exemplo de processos envolvendo multas aduaneiras e suspensão de imunidade).

Por outro lado, já demonstramos analiticamente em outra oportunidade⁹ que art. 19-E da Lei n.º 10.522/02 veio revogar tacitamente o regime jurídico de resolução dos empates em processos administrativos de determinação e exigência dos créditos tributários federais, estabelecido no art. 25, §9º, quais sejam aqueles de determinação e exigência de créditos tributários federais. O Decreto n.º 70.235/72 se destina a regular os processos de determinação e exigência do crédito tributário federal, assim como o art. 19-E, da Lei n.º 10.522/02.

Isso acrescenta um terceiro nível de incerteza: i) quanto à constitucionalidade da nova regra; ii) quanto à aplicabilidade do art. 19-E aos diversos tipos de processos julgados pelo CARF; e iii) quanto ao desfecho do caso concreto, relativamente à matéria analisada.

Um exemplo irá evidenciar isso bem. Uma determina empresa compensou créditos de PIS e Cofins não cumulativos, decorrentes de gastos com o frete de produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa, tema que vinha sendo julgado de maneira desfavorável ao contribuinte, com base no voto de qualidade. A declaração de compensação (DCOMP) não foi homologada, e o contribuinte impugnou o despacho desfavorável. Caso a compensação não seja homologada, ao final, a empresa precisará realizar um desembolso de caixa para fazer frente ao crédito tributário confessado, razão pela qual ela precisa saber se deverá constituir uma provisão ou não.

Os três níveis de incerteza ficam evidentes, nesse exemplo: i) o risco do art. 19-E ser declarado inconstitucional pelo STF, mantendo-se a aplicação do voto de qualidade; ii) ainda que se reconheça a constitucionalidade dele, há que se verificar a sua aplicabilidade aos processos decorrentes de compensação, em razão da restrição da Portaria ME n.º 260/2020, o que implica incerteza a respeito disso; iii) por fim, essas incertezas anteriores afetam a avaliação, pois a depender do meio de desempate aplicado, os créditos serão homologados ou não, em razão dos julgamentos geraram normalmente empates.

Essas incertezas acabam afetando a estimativa da provisão, pois quando a provisão a ser mensurada envolve vários itens, a obrigação deve ser estimada ponderando-se todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas, adotando-se o método estatístico de estimativa do “valor esperado”.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal recentemente formou maioria para negar as ADIs contrárias ao art. 19-E, com votos dos ministros Marco Aurélio, Luís Roberto Barroso, Alexandre de Moraes, Luiz Edson Fachin, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski. Não obstante, o pedido de vista do ministro Nunes Marques interrompeu o julgamento, que não tem data para ser retomado, sem prejuízo dos votantes alterarem os seus entendimentos, o que prorroga a incerteza relativamente à questão.

Quanto às questões de mérito que vêm sendo alteradas, há diversos exemplos, como: i) aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada, no caso de recolhimento a menor de estimativas de IRPJ e CSLL (Acórdão n.º 9101-005.080), o qual já foi inclusive objeto de nova decisão em sentido diverso, ainda não publicada; ii) proteção da coisa julgada obtida pelos contribuintes relativamente à cobrança de CSLL (Acórdão n.º 9101-005.706); iii) a observância da trava de 30% no aproveitamento de prejuízos fiscais na extinção da empresa por incorporação (Acórdão n.º 9101-005.728); iv) dedutibilidade de juros sobre o capital próprio calculados com base nas contas de patrimônio líquido de exercícios anteriores (Acórdão n.º 9101-005.757), entre várias outras matérias¹⁰.

9 - DANIEL NETO, Carlos Augusto. RIBEIRO, Diego Diniz. Reflexões do alcance direto e indireto do artigo 19-E da lei 10.522. Revista Eletrônica Consultor Jurídico, 2020, disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-27/direto-carf-reflexoes-alcance-direto-indireto-artigo-19-lei-1052202>, com acesso em 02/07/2022.

10 - Sobre isso, v. QUINTELLA, Caio Nader; LAURENTIIS, Thais de. Empate favorável ao contribuinte e seu impacto nos grandes temas da 1ª Seção. Revista Eletrônica Consultor Jurídico, 2022, disponível em <https://www.conjur.com.br/2022-abr-06/direto-carf-empate-favoravel-contribuinte-impacto-grandes-temas>, com acesso em 02/07/2022.

Como se percebe, a avaliação acerca da necessidade de provisionamento de determinadas discussões tributárias sofreu um incremento significativo na sua complexidade, demandando dos administradores uma análise cada vez mais atualizada e neutra, com vistas a evidenciar de forma adequada riscos futuros.

Conclusões

Parafraseando Berman, tudo o que era sólido se desmancha no ar, e as pessoas são finalmente forçadas a encarar com serenidade a insegurança jurídica na seara tributária.

Neste singelo artigo, buscamos evidenciar o impacto de uma alteração de caráter processual, com a inclusão do art. 19-E na Lei n.º 10.522/2002, sobre a política contábil das empresas na constituição de provisões, tendo o condão de alterar significativamente as estimativas e avaliações que justificaram o reconhecimento daquele passivo, no passado.

A inclusão dessa regra introduziu três níveis de incerteza:

- i) O primeiro nível se conecta com a própria constitucionalidade dessa regra de desempate favorável ao contribuinte, atacada no âmbito das ADIs 6.399, 6.403 e 6.415;
- ii) O segundo nível diz respeito ao alcance dessa regra sobre os diferentes processos julgados pelo CARF, em razão da discussão sobre a legalidade da Portaria ME n.º 260/2020, que o restringiu àqueles decorrentes de autos de infração e notificações de lançamento;
- iii) O terceiro nível diz respeito às matérias em si sob julgamento, que caso sejam usualmente objeto de empate nos julgamentos no CARF, poderão ter o resultado proclamado em favor do contribuinte ou contrário a ele, a depender da regra de desempate adotada.

Demonstrou-se, inclusive, que o art. 19-E já teve impacto sobre grandes temas controversos do contencioso administrativo federal, o que pode ensejar uma reavaliação das provisões pela contabilidade e, eventualmente, a sua reversão.

De todo modo, a impressão que fica proeminente é a de que a insegurança jurídica no campo tributário atravessa barreiras e contamina também a própria produção de informação contábil e os critérios adotados para reconhecer e mensurar passivos, nos casos das provisões, desafiando uma atuação conjunta de contadores e advogados, em favor de um balanço fidedigno, baseado em avaliações neutras de riscos.

Referências

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. O Direito Contábil e a Disciplina Jurídica das Demonstrações Financeiras. São Paulo: Prognose Editora, 2010.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. RIBEIRO, Diego Diniz. Reflexões do alcance direto e indireto do artigo 19-E da lei 10.522. Revista Eletrônica Consultor Jurídico, 2020, disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-27/direto-carf-reflexoes-alcance-direto-indireto-artigo-19-lei-1052202>, com acesso em 02/07/2022.

QUINTELLA, Caio Nader; LAURENTIIS, Thais de. Empate favorável ao contribuinte e seu impacto nos grandes temas da 1ª Seção. Revista Eletrônica Consultor Jurídico, 2022, disponível em <https://www.conjur.com.br/2022-abr-06/direto-carf-empate-favoravel-contribuinte-impacto-grandes-temas>, com acesso em 02/07/2022.

POLLOCK, John L. Cognitive Carpentry: A blueprint for how to build a person. New York: MIT Press, 1995.

SALOTTI, Bruno Meireles et al. Contabilidade Financeira. São Paulo: Atlas, 2019.

A Origem Comum da Contabilidade e do Direito da Empresa como os Conhecemos Hoje

Edison Carlos Fernandes¹

Introdução

A ciência e o pensamento modernos estão fundados em duas cisões relevantes – cada vez mais contestadas por pensadores contemporâneos (LATOURET, 2019): a primeira é a separação entre o sujeito e o objeto de estudo; a segunda, as abordagens sobre o objeto de estudo, que hoje conhecemos como disciplinas. Em outras palavras: a definição do foco de estudo deve ser revestir da máxima objetividade (o que é praticamente impossível) e o estudo deve ser dividido em muitos ou tantos quantos possíveis enfoques especializados. O resultado dessa linha de pensamento (moderno), para o assunto que interessa a este artigo, foi a segregação entre Contabilidade e Direito, com particular referência aos temas jurídicos relacionados à sociedades empresária, como societário, contratos e tributário.

Um dos argumentos mais utilizados para justificar a segregação entre Contabilidade e Direito é a diferença de finalidade dessas disciplinas. Ocorre que, se voltarmos ao passado, veremos que há uma origem comum a elas, pelo menos como as concebemos atualmente. O objeto é o mesmo: a sociedade empresária; a causa e o fim desses estudos também é praticamente o mesmo: avaliar e proteger o patrimônio da sociedade empresária. Este artigo pretende argumentar que essa origem comum justifica, ao contrário do pensamento dominante de hoje em ambas as disciplinas, a integração entre elas. A Contabilidade e o Direito, especialmente no âmbito da empresa, podem ser estudados em relação recursiva, isto é, aquela é causa e consequência deste, e vice-versa.

Assim como acontece em outros domínios do conhecimento, os problemas concretos têm evidenciado que a realidade é mais *complexa* do que os limites de uma disciplina específica podem comportar – e apresentar soluções. A *complexidade*, em termos literais, significa tecer em conjunto (MORIN, 2015). Pensar a sociedade empresária de maneira complexa, então, requer considerar conjuntamente elementos do que aprendemos identificar como disciplinas especializadas. Este artigo, como mencionado, tem a pretensão de apresentar algumas relações recursivas entre Contabilidade e Direito, utilizando para tanto uma visita histórica quanto às suas origens.

1 Um instante pré-histórico

As considerações históricas intimamente pertinentes aos argumentos a serem expostos neste artigo começam no fim da Idade Média, início da Idade Moderna. No entanto, convém regressarmos alguns séculos para capturar um instante no período pré-histórico.

Estudos de antropologia jurídica identificam a concepção do que viria a ser a sociedade empresária contemporânea ainda na pré-história (SACCO, 2013). Enquanto a coletividade de *Homo sapiens* era pequena, restrita à família, por exemplo, a necessidade de proteína podia ser suprida com a caça de animais pequenos, cuja tarefa era realizada por um indivíduo daquela coletividade. À medida que essa coletividade aumenta (tribos, aldeias), a demanda por proteína também aumenta, sendo necessário caçar animais maiores. Como um indivíduo não tinha mais a capacidade de subjugar animais grandes, precisou-se agrupar indivíduos para desempenhar a tarefa. Ou seja: indivíduos se reuniram para o desenvolvimento de um objetivo comum – tal como ocorre, por exemplo, em uma *initial public offering* – IPO, em que grupos de investidores e empreendedores se reúnem para desenvolver uma atividade econômica de maneira conjunta.

¹ - Doutor em Direito pela PUC/SP, professor da FGV Direito SP e do Departamento de Contabilidade da FEA/USP.

Simultaneamente, foi necessário também controlar o estoque e o consumo da proteína, isto é, dos animais caçados, além dos alimentos colhidos (frutas, verduras vegetais). Com isso, elaborou-se um sistema de contabilidade, para controle e prestação de contas. Vale dizer que o primeiro registro escrito encontrado não foi de poeta ou mesmo de governante, mas parece ter sido de contabilista (HARARI, 2015).

Se já nesse instante pré-histórico vemos a inter-relação umbilical entre Contabilidade e Direito, sua proximidade aumenta quando saltamos na história para a época do renascimento do comércio, particularmente a partir dos séculos XII e XIII.

2 A origem moderna no renascimento do comércio (séculos XII a XVII)

Com o esgotamento da estrutura feudal, a partir da Baixa Idade Média, há um certo impulso ao renascimento ou fortalecimento da atividade mercantil. No início, bastante precárias e localizadas, as trocas comerciais se intensificaram e provocaram não só o desenvolvimento de rotas internas no território europeu e desde aí para o Oriente, como resultaram, mais tarde, nas grandes navegações. Novamente, vê-se a reunião de pessoas com um objetivo comum. Por exemplo: o aventureiro Cristóvão Colombo e os reis católicos Castela e Aragão se reuniram para explorar as viagens transmarinas, o que acabou por “descobrir a América”.

Nessa época, predominava o que hoje denominamos de sociedade de propósitos específicos: o empreendimento comercial tendia a ser determinado, extinguindo-se a associação após a sua conclusão. Assim, os frutos da empreitada eram divididos entre os participantes (sócios), na forma como acordada entre os investidores, que faziam o aporte de capital, e os comerciantes, que se envolviam pessoalmente ou coordenavam as aventuras mercantis. Esses arranjos e essa estrutura de realizar a atividade econômica do comércio está bem retratada, inclusive, na literatura, sendo exemplo paradigmático “O mercador de Veneza”, de William Shakespeare (FERNANDES, 2015a).

O desenvolvimento desses acordos conduziu à formação de empreendimentos sem prazo determinado ou propósito específico. Essa mudança de estrutura trouxe a necessidade de uma nova forma de financiamento, pois comumente os investidores não queriam permanecer no negócio indefinidamente. Parte dos recursos financeiros necessários aos empreendimentos comerciais, então, passaram a ser aportados por credores (banqueiros) que não participavam do risco ou do sucesso das atividades (LE GOFF, 1991). Acontece que a garantia desses credores acabava por recair sobre o patrimônio do próprio comerciante, restringindo o apetite à aventura.

Em paralelo, existia um sistema de registros das operações, dos pagamentos e dos recebimentos relacionados ao comércio. Tais registros serviam tanto para o gerenciamento da atividade comercial como para a prestação de contas perante os investidores (RICARDINO, 2005). Portanto, temos o embrião do que viríamos a conhecer como Contabilidade Gerencial e já algo de Contabilidade Societária.

Mais um passo evolutivo na relação entre mercadores e financiadores (investidores e banqueiros) foi dado quando estes últimos começaram a aceitar que o “patrimônio” da atividade empresarial em si fosse a garantia dos recursos financeiros aportados, e não mais necessariamente o patrimônio pessoal do comerciante. Essa aceitação e o acordo firmado entre as partes envolvidas resultaria no reconhecimento e na garantia legal da instituição da pessoa jurídica. Aceitar a pessoa jurídica significa aceitar a segregação de patrimônios, entre o mercador e sua atividade mercantil, entre o sócio e a sociedade empresária. Trata-se do que conhecemos hoje como princípio da autonomia patrimonial (FERNANDES, 2015b).

Acontece que só é possível considerar dois patrimônios, o do sócio (ou sócios) e o da sociedade empresária (pessoa jurídica), quando há claramente a identificação desses patrimônios. Não pode haver confusão patrimonial para que os credores (investidores ou banqueiros) tenham garantias e se sintam garantidos. A necessidade da comprovação, especialmente do patrimônio da pessoa jurídica, incentiva o desenvolvimento sistemático da escrituração contábil. O que ocorrerá marcadamente com a obra de Luca Pacioli (1994).

3 O teste da revolução industrial (século XVIII)

A sistematização das práticas contábeis adotadas de maneira predominante pelos mercadores do renascimento comercial, feita por Luca Pacioli, mantém-se estruturalmente até hoje. Considera-se que a formação mercantil do frei franciscano Luca Pacioli tem sólidas bases jurídicas, fundadas nas relações comerciais (COTRUGLI, 2008). Nesse sentido, o método das partidas dobradas – saldado pela personagem burguesa no livro “Os anos de aprendizado de Wilhelm Meister”, de Johann Wolfgang von Goethe – espelha as relações sinalagmáticas e comutativas dos contratos.

Pensemos no contrato simples de compra e venda de coisa móvel fungível. O vendedor (V) compromete-se a entregar a mercadoria (M) e o comprador (C), a pagar o preço (P). Isolando as prestações de V e reconhecendo C como a contraparte, temos esquematicamente o quanto segue:

C é **devedor** no preço

C é **credor** na mercadoria

Dessa forma, a escrituração contábil de V refletirá esse contrato da seguinte forma:

Débito na conta de Clientes, em contrapartida à receita

Crédito na conta de Estoque, em contrapartida a custo

De um lado, o balanço patrimonial representa a organização dos “contratos” (relações jurídicas) celebrados pela sociedade empresária, formando o seu patrimônio (artigo 91 do Código Civil brasileiro); de outro, as prestações sinalagmáticas e comutativas desses “contratos” (relações jurídicas), uma vez reconhecidas, movimentam, por decorrência, o mesmo patrimônio da sociedade empresária (pessoa jurídica), resultando em lucro ou prejuízo. A interação recursiva é evidente: o patrimônio da pessoa jurídica é formado pelos contratos celebrados, que servem de proteção aos sócios e de garantia aos credores; novos contratos, então, são firmados considerando esse patrimônio e, por sua vez, impactam novamente o mesmo patrimônio, e assim sucessivamente em um movimento em espiral (o que caracteriza a interação recursiva): Direito, Contabilidade, Direito, Contabilidade, Direito, Contabilidade sucessivamente e com implicações recíprocas.

Os contratos empresariais e as práticas contábeis são testados fortemente a partir da Revolução Industrial. O desenvolvimento de atividade econômica com as indústrias requer rigoroso controle, tanto da gestão quanto da apresentação da situação econômico-financeira das sociedades empresárias. Para tanto, os contratos se sofisticam na sua elaboração e os registros contábeis expandem-se da prática gerencial para a prática de divulgação, sem haver, contudo, a substituição de uma pela outra, mas as duas práticas coexistem.

A adoção de leis de conformidade e a adoção de regras de *compliance* nas sociedades empresárias reforçam a inter-relação e a recursividade entre Contabilidade e Direito. Os imprescindíveis “controles internos” são instrumentos, de um lado, para a formalização das relações jurídicas firmadas pela sociedade empresária e, de outro, para a manutenção da integridade do seu patrimônio (proteção dos ativos e adequada informação sobre os passivos).

Conclusões: o presente e o futuro

Como se tentou brevemente comentar neste artigo, tanto a Contabilidade quanto o Direito, especialmente relacionado às transações empresariais, são estruturados para demonstrar e proteger o patrimônio da pessoa jurídica (sociedade empresária), além de apresentar a sua movimentação (lucro ou prejuízo). Nessa coincidência de finalidade, a Contabilidade e o Direito mantêm uma relação estreita e recursiva, com implicações recíprocas e sendo uma a base de

tomada de decisões pelo outro e vice-versa.

Tais estrutura e relação permanecem na era dos negócios digitais, pela qual estamos passando, e representa o futuro (ao menos, o futuro próximo). Os negócios digitais trouxeram desafios tanto para o Direito quanto para a Contabilidade. E esses desafios serão melhor superados se houver efetivamente a integração entre essas “disciplinas”.

Essa proximidade, contudo, não significa identificação. Nesse sentido, uma mesma transação pode ser regulamentada, receber tratamento e produzir efeitos diferentes na Contabilidade e no Direito; o que não pode haver é uma segregação de tal monta que crie dois campos de conhecimento absolutamente distintos.

Tomemos como exemplo a tributação. Com referência à pessoa jurídica, a tributação tende a considerar o seu patrimônio e as movimentações nele ocorridas, tais como: renda como acréscimo patrimonial; receita como ingresso novo e definitivo; custo e despesa como gasto necessário à atividade empresarial. O patrimônio original da sociedade empresária e sua evolução, para mais (aumento) ou para menos (redução), são expressamente demonstrados na Contabilidade. Assim, a legislação tributária pode (ou deve) naturalmente tomar a escrituração contábil como base. Certamente, ajustes existiram, tendo em vista condições constitucionais ou legais exigidas para a tributação, como, por exemplo, a realização da renda. Outros ajustes decorrem das limitações da Contabilidade na captura de *todos* os elementos patrimoniais, como, por exemplo, os ativos morais ou intangíveis.

Para esses casos tributários, regulamentados por lei em sentido estrito, e para outros que venham a ser previstos nas relações jurídicas das sociedades empresárias que exijam ajustes, a legislação ou o contrato terão explícita disposição para adequar as informações que vêm da Contabilidade. No entanto, mesmo para avaliar tais ajustes, sejam previstos em lei ou no contrato, a relação entre Contabilidade e Direito precisa ser conhecida e internalizada pelos agentes envolvidos.

Hermenêutica Contábil: o processo contábil e os desafios da interpretação de normas e fatos

Edmar Oliveira Andrade Filho¹

1 Introdução à hermenêutica contábil: os fatos e as normas

A hermenêutica diz respeito à interpretação de textos e não se resume à análise lexical ou gramatical. A hermenêutica contábil pode ser considerada como um tronco da ciência contábil e como uma técnica ou práxis: como ciência ela pode ser vista como um instrumental teórico para que se possa conhecer, explicar, criticar (evidenciar pontos fortes e pontos fracos) as estruturas e as funções das normas editadas em determinado lugar e época. A hermenêutica contábil, nesse caso, constitui um modo ordenado ou um método de analisar normas contábeis para verificar se elas cumprem (e de que modo cumprem) ou não as funções para as quais foram editadas. A práxis hermenêutica busca evidenciar critérios para resolução de problemas contábeis, ou seja, ela envolve a pesquisa sobre o sentido e alcance de normas diante de fatos que são relevantes para a geração e a disseminação de informações sobre os acontecimentos de caráter econômico que afetam a riqueza alocada em entidades contábeis. Portanto, no âmbito da práxis hermenêutica o intérprete tem a responsabilidade de identificar as normas que regulam a formatação e a disseminação de informações sobre fatos econômicos com a finalidade de permitir que os usuários tomem conhecimento sobre a posição financeira da entidade que reporta e sobre os efeitos de transações e outros eventos que alteram os recursos econômicos e reinvidicações que possam medir o seu desempenho financeiro em determinado período e avaliar a eficiência e eficácia da administração, na forma do item 1.22 do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), doravante referido como Estrutura Conceitual ou EC.

Na seara contábil a interpretação não visa apenas a conhecer textos ou decodificar mensagens; a interpretação – ao menos para os que elaboram os demonstrativos contábeis – integra um processo de criação de textos que tem como produto final as informações a serem divulgadas nas demonstrações contábeis. Essas informações são objeto de comunicação pela qual a entidade que reporta dá conhecimento ao mercado (isto é, aos diversos stakeholders) dos resultados produzidos pelos recursos nela alocados em determinado período: portanto, a rigor, os demonstrativos contábeis relatam o status dos recursos, suas origens e aplicações em determinado período de acordo com parâmetros predeterminados por normas de aplicação compulsória. Os parâmetros normativos predeterminados são diretrizes e não constituem modelos lógicos de subsunção de fatos a normas tendo em vista que as normas admitem escolhas em certas circunstâncias; além disso, as bases de mensuração adotadas são impactadas, em maior ou em menor grau, por decisões subjetivas que consideram percepções sobre riscos e incertezas do sujeito responsável pela mensuração. Enfim, a interpretação das normas diante dos fatos não é uma atividade de caráter lógico baseado em relações de causalidade tendo em conta que as normas modelam os fatos e estabelecem formas e parâmetros para divulgação.

Para os responsáveis pela elaboração de demonstrações contábeis a interpretação é um processo de determinação do significado contido em normas e em fatos. É possível, em tese, interpretar normas e fatos de modo isolado, mas isso só é possível no plano teórico; na práxis contábil, todavia, essa dissociação não pode existir tendo em vista que o processo contábil exige que fatos sejam qualificados e medidos (mensurados) de acordo com os critérios e requisitos estabelecidos em normas para que possam vir a ser reconhecidos. Além disso, as normas predeterminam o conteúdo e a forma das informações contábeis a serem divulgadas: por isso, em suma, os fatos são moldados pelas normas e as informações geradas a partir deles também são.

1 - Contabilista e advogado. Mestre e doutor em Direito Tributário. Professor de "Normas Internacionais de Contabilidade" e "Auditoria" na UNIP-SP. Autor de livros e artigos técnicos sobre direito e contabilidade. Membro Benemérito da Associação Paulista de Estudos Tributários – APET.

2 Processo contábil

Processo contábil é um conjunto de atos necessários para produção e divulgação de informação contábil que possa retratar, de modo fidedigno, fenômenos econômicos traduzidos em palavras e números. O processo contábil é o caminho a ser percorrido para que as normas contábeis possam cumprir as finalidades para as quais foram editadas. Para que as normas contábeis possam atingir os propósitos que ensejaram a sua edição a contabilidade deve seguir um processo formado por pelo menos sete etapas interdependentes entre si: (a) qualificação dos fatos; (b) reconhecimento; (c) mensuração; (d) evidenciação; (e) certificação independente; (f) divulgação; e (g) aprovação pelos sócios ou acionistas. Esse processo visa a fazer com que a contabilidade cumpra a sua finalidade institucional que é a produção de informações que sejam consideradas fidedignas e úteis para os usuários primários das demonstrações contábeis e úteis para outros fins, a distribuição de lucros etc. Convém notar que as diversas fases do processo contábil estão inter-relacionadas: assim, por exemplo, para haver divulgação de informação contábil por intermédio do Balanço Patrimonial é necessário que os fatos tenham sido reconhecidos e, para que isso ocorra, é imprescindível que tenha havido uma mensuração. É importante reiterar que as etapas não são dissociadas; ao contrário, elas se completam, como ocorre com a etapa da “qualificação dos fatos”, que pode vista como um “passo” do reconhecimento. A cisão em etapas não constitui mera cogitação cerebrina destituída de utilidade; ao contrário, ela visa a evidenciar que o reconhecimento não é apenas um registro mecânico feito nos sistemas informáticos de uma entidade, mas o produto de análises refletidas e de julgamentos sobre particularidades dos fatos e das circunstâncias que interferem na sua constituição.

O processo contábil não é um procedimento aleatório ou sujeito ao arbítrio dos intérpretes das normas e responsáveis pelo preparo e divulgação dos relatórios financeiros: todo o seu percurso é regulado por normas externas e internas; as primeiras são estabelecidas em normas gerais e abstratas editadas pelos órgãos competentes e as segundas são as que são adotadas como política contábil pela entidade. Entre as duas espécies de normas há que existir uma relação de congruência; assim, as políticas contábeis descrevem as decisões sobre as escolhas feitas pela entidade nos casos em que as normas contábeis de caráter geral permitem mais de uma interpretação ou aplicação de mais de um critério de reconhecimento ou de mensuração de elementos patrimoniais.

3 Conceito de fato contábil

Fato contábil é todo acontecimento (evento) suscetível de gerar informação contábil. Sob essa perspectiva, fatos contábeis são todos os acontecimentos que irão compor as demonstrações contábeis. Todavia, há fatos contábeis que são contabilizáveis e há outros que não e ainda assim integram as demonstrações contábeis. Faço referência específica aos denominados “passivos contingentes” que não são reconhecidos nos sistemas contábeis, mas são obrigatoriamente divulgados segundo o mandamento contido no CPC 25:13, “b”; passivos dessa natureza não alteram o patrimônio da entidade enquanto permanecerem como “obrigações possíveis”, mas devem ser incluídos nas Notas Explicativas tendo em vista que estas, na forma do disposto no § 4º do art. 176 da Lei n.º 6.404/76, complementam as demonstrações financeiras. Em igual sentido, o item 30-A do CPC é claro ao afirmar que as Notas Explicativas integram as demonstrações contábeis.

Os fatos contábeis devem ser descobertos em algumas circunstâncias nas quais o intérprete terá que fazer a conexão de informações fragmentadas em mais de uma fonte: é o que ocorre, por exemplo, na hipótese de reconhecimento de perda do valor recuperável em que – de acordo com o item 9 do CPC 01 – a entidade deve avaliar ao fim de cada período de reporte se há alguma indicação de origem externa ou interna de que um ativo possa ter sofrido desvalorização: em caso de ter havido desvalorização. Em tais casos, o fato contábil – a desvalorização – não é evidenciada num documento, de modo que o intérprete terá de fazer análises de diferentes fatores (internos e externos) para chegar a uma conclusão sobre a existência ou inexistência do fato e sobre sua mensuração. Em outras circunstâncias o intérprete pode ser impelido a fazer uma “combinação de contratos” prevista no item 17 do CPC 47; para isso, deve reunir mais de um

documento para descobrir o fenômeno econômico a ser qualificado, reconhecido e mensurado. Em situações como essas a configuração dos fatos é complexa porque há fragmentação de informações em mais de um documento.

4 Origem dos fatos contábeis

Variada é origem dos fatos contábeis: há os que decorrem de negócios firmados com terceiros mediante atos praticados por administradores, prepostos, empregados e procuradores que ela vier a instituir; os fatos produzidos pela intervenção dessas pessoas são imputados à entidade, de modo que ela deve suportar as consequências desses atos. A ação dos administradores, em regra, se exterioriza por intermédio da assinatura de documentos como são os contratos e podem advir – em caráter especial – do silêncio ou da inação, como ocorre, por exemplo, no caso em que a entidade recebe uma reivindicação de terceiros por via judicial e não a contesta. É indispensável ter em conta que nem todo ato ou negócio jurídico celebrado constitui um fato contábil suscetível de registro; assim, por exemplo, não há evento suscetível de registro quando os administradores da entidade assinam um contrato para venda de mercadorias que ainda serão produzidas. Neste caso, há uma obrigação contratual que não é sujeita a registro, tendo em conta que a receita obtida e o ativo correspondente não existem porque a entidade: (a) ainda não cumpriu a obrigação de desempenho assumida (a entrega da mercadoria) e (b) não detém controle algum de ativo simplesmente porque ele não existe. Nesse exemplo só há alguma mutação patrimonial se o cliente faz algum pagamento adiantado que deve ser normalmente registrado em conta do Passivo até que a obrigação assumida seja cumprida.

Certas decisões dos administradores podem suscitar o nascimento de fatos contábeis sem que alguma relação jurídica com terceiros tenha sido firmada. É o que ocorre, por exemplo, quando a alta administração decide pelo fechamento de um estabelecimento empresarial; essa decisão, imediatamente, implica na mudança do destino dos ativos imobilizados existentes no estabelecimento cujas atividades cessarão e isto deve ser refletido nos registros contábeis de acordo com os requisitos do CPC 31. O mesmo fenômeno ocorre na hipótese prevista no item 68-A do CPC 27, segundo o qual a entidade que, durante as suas atividades operacionais, normalmente vende itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros deve transferir tais ativos para o estoque pelo seu valor contábil quando os ativos deixam de ser alugados e passam a ser mantidos para venda. Por fim, há casos em que decisões internas determinam o reconhecimento de ganhos ou perdas, como ocorre na hipótese prevista no item 5.6.2 do CPC 48, segundo o qual a entidade que vier reclassificar um ativo financeiro da categoria de mensuração ao custo amortizado para a categoria de mensuração ao valor justo por meio do resultado deve reconhecer no resultado o eventual ganho ou perda decorrente da diferença entre o custo amortizado anterior do ativo financeiro e o valor justo a ser apurado no momento da reclassificação.

Fatos que acontecem longe da entidade podem determinar o reconhecimento: é o caso do anúncio de que um grande cliente da entidade sofreu perdas que podem acarretar problemas de liquidez; em tais casos, é possível ou provável que os eventuais créditos da entidade devam ser ajustados para o reconhecimento de perdas. Além disso, o patrimônio social de uma entidade pode ser afetado por atos de terceiros, como é caso do estabelecimento comercial que fica obrigado a pagar indenização a um cliente que foi vítima nas suas dependências; nesse caso, portanto, o fato contábil decorre de ação de terceiros e independentemente da vontade da entidade. Há fatos contábeis que decorrem do comportamento desidioso de outra pessoa: é o que ocorre nos casos em que um credor perde o direito de cobrar uma dívida por prescrição e isso impõe ao devedor o dever de registrar o desaparecimento de sua obrigação e o reconhecimento de uma receita.

Fatos contábeis têm origem em outros eventos, tais como: (a) a prática de fato ilícito atribuído à entidade e que exija o pagamento de multa ou indenização por ofensa a normas protetivas dos consumidores ou a violação de normas tributárias, sobre meio ambiente etc.; (b) ação da natureza, como são as tempestades, as enchentes etc., que causam danos a ativos da entidade; (c) atos gratuitos de terceiros, como são as doações; (d) a flutuação das taxas de

câmbio para as entidades que têm ativos ou passivos em moeda estrangeira; (e) o perdão de dívidas em geral; e (f) mudanças políticas ou econômicas significativas com efeito adverso sobre a entidade ou mudanças no ambiente tecnológico etc. que venham a causar perda do valor recuperável de ativos.

5 A qualificação dos fatos contábeis

Qualificação é uma atividade intelectual de identificação de gêneros, espécies e subespécies de elementos patrimoniais e das respectivas classificações. No processo contábil, a qualificação ocorre quando houver a aquisição do ativo ou passivo ou quando do surgimento de receita ou despesa, isto é, no denominado “reconhecimento inicial”. Há casos, no entanto, em que a qualificação ocorre quando há reclassificação ou transferência entre contas ou quando há baixa de elementos patrimoniais.

A qualificação antecede ao reconhecimento e à mensuração; logo, qualificar, neste contexto, consiste em afirmar – segundo as normas contábeis vigentes e aplicáveis – se um fato cujo valor será inscrito ou incorporado ao sistema de registros contábeis da entidade tem os caracteres próprios de um ativo, passivo, patrimônio líquido, receita ou despesa. O ato de qualificar um fato contábil resulta de um processo intelectual de compreensão ou interpretação de um acontecimento interno ou externo que afeta o patrimônio da entidade. Em situações especialíssimas a qualificação é um ato de caráter decisório; é o que ocorre com a aquisição de um bem durável que pode ser registrado no ativo imobilizado ou no resultado em razão do prazo exíguo de durabilidade e da pouca expressão de seu valor; decisões como estas devem ser previamente estabelecidas nas políticas contábeis da entidade e estas devem ser compatíveis com as normas vigentes.

Na qualificação dos fatos o intérprete deve guiar-se pelo pressuposto irrenunciável da contabilidade que é a captação da essência econômica dos fatos; por isso, o intérprete terá, se for o caso, de ignorar as formas jurídicas para delas extrair o verdadeiro fenômeno econômico que pode estar encoberto ou disfarçado nas declarações contidas em documentos. A captação da essência econômica não é uma faculdade nem é um simples requinte técnico: é a razão de ser da contabilidade, por isso, o intérprete terá de fazer o desvendamento da realidade subjacente às declarações, mesmo que elas tenham sido feitas segundo a lei vigente e que os pactos tenham sido cumpridos pelas partes. A qualificação segundo a essência econômica, no entanto, não é exigível apenas quando o intérprete tiver de atribuir primazia à realidade econômica e desprezar (afastar) a forma jurídica porventura dela destoante. O compromisso inarredável dos intérpretes e aplicadores das normas é a busca da representação mais fidedigna dos fenômenos econômicos traduzidos em palavras e números.

Qualificar um fato contábil é identificar a sua causa ou origem e analisar como ele afeta o patrimônio da identidade e como devem ser incluídos nos diversos grupos de contas do Balanço – ativo, passivo ou resultado – e também quais os atributos específicos desses fatos de modo a determinar se devem ser considerados como ativo circulante, ativo não circulante, passivo, patrimônio líquido, custo, despesa etc. A qualificação dos fatos exige que o intérprete tenha claro circunstâncias externas ao fato em si considerado (existentes na entidade ou fora dela) que possam interferir na qualificação para fins de reconhecimento. Assim, por exemplo, o intérprete deve considerar as perspectivas de continuidade operacional da entidade pois a existência de incertezas relevantes sobre ela pode implicar em qualificações distintas das adotadas à luz do pressuposto da continuidade. Portanto, o aplicador das normas deve dar especial atenção aos eventuais sinais que indiquem que a continuidade das operações é incerta e deve avaliar os riscos inerentes e considerar esses fatores quando qualificação, reconhecimento e mensuração dos fatos.

De igual modo, as circunstâncias do fato devem ser consideradas nos casos em que há possibilidade e eleição condicionada de uma qualificação em detrimento de outra. É o que ocorre no caso de aquisição de um Ativo Biológico que deve ser mensurado pelo valor justo já no reconhecimento inicial, a menos que a entidade não possa apurar o valor justo de modo

confiável; neste último caso, o reconhecimento será feito com base no custo de aquisição (itens 12 e 30 do CPC 29). Nesse caso, a regra exige que os ativos biológicos sejam qualificados como sujeitos à mensuração com base no valor justo, de modo que a adoção do método de custo só é admissível em casos especiais; em outras palavras, a norma não dá liberdade de escolha, mas as circunstâncias dos fatos guiarão a qualificação. Portanto, neste exemplo, o intérprete deve agir para verificar se a entidade tem ou não meios para apuração do valor justo de modo confiável e isto interfere na qualificação dos fatos para fins de reconhecimento e mensuração.

Por vezes será necessário considerar circunstâncias sobre a condição de outras pessoas. É o que ocorre quando entidade tiver firmado um contrato celebrado com um cliente e fornecido mercadorias ou serviços e, a despeito disso, não deve reconhecer a receita na forma do CPC 47. Se as circunstâncias indicarem que não é provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos (item 9, “e”), ela não reconhecerá um crédito (um valor a receber) com contrapartida em receita, mas reconhecerá uma despesa pelo bem entregue sem contraprestação.

6 A qualificação em casos de lacunas normativas

A qualificação de um fato como ativo, passivo, patrimônio líquido, receita e despesa, pode ser problemática em caso de ausência de norma, ou seja, quando existe uma lacuna normativa. Há lacuna toda vez que um fato não puder ser enquadrado numa norma vigente; nestes casos, as normas a serem seguidas são as previstas nos itens 10 a 12 do CPC 23, assim, na ausência de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que se aplique especificamente a uma transação, outro evento ou condição, a administração deve considerar a aplicabilidade das seguintes fontes por ordem decrescente: (a) os requisitos e a orientação de pronunciamentos, interpretações e orientações que tratem de assuntos semelhantes e relacionados; e (b) as definições, os critérios de reconhecimento e os conceitos de mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas contidos na EC. Além disso, a administração da entidade tem a faculdade de considerar as mais recentes posições técnicas assumidas por outros órgãos normatizadores contábeis que usem uma estrutura conceitual semelhante à do CPC para desenvolver pronunciamentos de contabilidade, ou ainda, outra literatura contábil e práticas geralmente aceitas do setor, até o ponto em que estas não entrem em conflito com as fontes antes mencionadas. Em qualquer circunstância, a entidade deve perseguir a adoção de uma política contábil que seja: (a) relevante para a tomada de decisão econômica por parte dos usuários; e (b) confiável, de tal modo que as demonstrações contábeis: (i) representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade; (ii) reflitam a essência econômica de transações, outros eventos e condições e, não, meramente a forma legal; (iii) sejam neutras, isto é, que estejam isentas de viés; (iv) sejam prudentes; e (v) sejam completas em todos os aspectos materiais.

7 Reconhecimento dos fatos contábeis

No processo contábil o “reconhecimento” envolve a decisão de “quando registrar” um fato. Segundo o item 5.1 da EC, reconhecimento é o processo de captação para inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente de item que atenda à definição de um dos elementos das demonstrações contábeis – ativo, passivo, patrimônio líquido, receita ou despesa. Reconhecimento envolve refletir o item em uma dessas demonstrações – seja isoladamente ou em conjunto com outros itens – em palavras e por meio do valor monetário, e incluir esse valor em um ou mais totais nessa demonstração. Em qualquer hipótese, o reconhecimento deve ser feito segundo os requisitos específicos contidos nos Pronunciamentos, Orientações ou Interpretações, e, ainda, na Lei n.º 6.404/76 e nos atos normativos editados por órgãos reguladores.

O reconhecimento não é um ato trivial, ao menos nos casos em que os fatos são complexos. Há fatos que, pela recorrência, são considerados corriqueiros e não exigem muito labor interpretativo para fins de reconhecimento: assim, por exemplo, o registro do salário de um tra-

balhador como custo ou despesa não requer muita análise para fins de interpretação, bastando que seja identificada a contribuição do serviço prestado pelo trabalhador, se para a produção de bens ou serviços, para administração da entidade. O valor do salário será imputado ao custo dos produtos fabricados no período se o empregado estiver vinculado à produção; por outro lado, será registrado como despesa se o empregado estiver alocado em algum setor administrativo da entidade. Ao lado dos fatos corriqueiros e simples há os fatos complexos que exigem julgamento profissional e maior atenção do intérprete porque não existem evidências objetivas ou porque as operações sejam intrincadas ou complexas. Assim, a apuração do valor justo (nos casos em que é exigida ou facultada a sua adoção) não é apurado sem apuro técnico e sem análises ou discussões aprofundadas.

Há fatos singulares e fatos múltiplos. Fatos singulares são aqueles que demandam um único registro: é o caso do pagamento de uma multa de trânsito imputada à entidade pelo uso inadequado (com infração às leis de trânsito) de um veículo sob seu controle. Os fatos múltiplos ou fatos correlatos são aqueles que estão ligados, como decorrência de uma relação de causa e efeito, a outro fato: é o caso, por exemplo, da venda de mercadorias que exige o reconhecimento simultâneo da receita e dos fatos correlatos relativos à baixa do estoque; ao registro do custo e dos tributos incidentes.

No momento do reconhecimento o intérprete deve eliminar as eventuais dúvidas sobre a existência de um ativo ou passivo. Um ativo, para ser reconhecido, deve estar vinculado à entidade que o controla, isto é, que tem condições jurídicas e práticas para direcionar o seu emprego nas funções típicas; assim, a entidade controla um veículo se pode usá-lo em suas atividades e desfrutar dos benefícios econômicos. Um passivo, em síntese, é uma obrigação presente de transferir recursos a outrem em razão de um fato passado. Portanto, a evidenciação do controle e da fruição de benefícios econômicos ou a probabilidade de saída de recursos diante da ocorrência de um fato são elementos que o intérprete deve considerar quando do reconhecimento dos fatos contábeis.

8 A mensuração dos fatos contábeis

Mensuração é sinônimo de avaliação e esse vocábulo remete para a ideia de estimação. Na contabilidade são mensurados benefícios econômicos atrelados a ativos e passivos e também há mensurações sobre elementos físicos, como a determinação da vida útil de um bem do ativo imobilizado, por exemplo. Mensurar, como etapa do processo contábil, é o ato que consiste em atribuir um valor monetário a um fato contábil; portanto, a mensuração diz respeito à decisão de “por quanto registrar”. Sem mensuração não há reconhecimento, dado que todo lançamento contábil deve ter um valor em moeda. A mensuração feita no processo contábil para fins de geração e divulgação de informação de caráter geral não visa a apurar o valor da entidade; afinal, como diz o item 1.7 da EC, os relatórios financeiros para fins gerais não se destinam a apresentar o valor da entidade que reporta e apenas fornecem informações para auxiliar investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, a estimar o valor da entidade que reporta. A EC trata da mensuração em caráter geral e os requisitos específicos constam dos Pronunciamentos, Orientações ou Interpretações. Além disso, é necessário ter em conta que pode ser necessária a observância de outras normas, como as que constam da Lei n.º 6.404/76 e de atos normativos editados por órgãos reguladores.

A mensuração constitui a face valorativa (do valor em moeda) dos fenômenos econômicos que devem ser reconhecidos nos sistemas contábeis da entidade e as diversas bases de mensuração consideram as diferentes características de ativos e passivos e suas distintas funções no patrimônio da entidade. Assim, toda mensuração visa a encontrar – por identificação ou por determinação – o valor dos benefícios econômicos no reconhecimento inicial e durante o tempo de permanência dos ativos e dos passivos no patrimônio da entidade. Em qualquer caso a mensuração pode produzir uma informação confiável, mesmo nos casos em que há o uso de estimativas. Logo, se entidade registra um valor sem lastro em evidências e que não possa ser justificado do ponto de vista técnico, ela põe em dúvida todas as informações que divulgar já que será vista como alguém que não rechaça manipulações: assim, as informações produzidas

e divulgadas por essa entidade se tornam presumidamente não fidedignas. Durante o processo de mensuração, o avaliador deve fazer julgamentos profissionais que ocorrem sempre que houver necessidade de decisão entre opções igualmente válidas do ponto de vista técnico e econômico; em tais circunstâncias, o profissional deve agir de acordo com o seu conhecimento especializado e aplicar toda a sua experiência segundo as regras técnicas do seu ofício. Nenhum julgamento profissional útil pode ser feito se não existirem informações em boa quantidade e boa qualidade. Ao exercer julgamento profissional, o preparador das demonstrações contábeis resolve problemas sobre a aplicação das normas e sobre a qualificação dos fatos; em matéria de mensuração, o julgamento profissional é especialmente exigido nos casos em que é necessário fazer avaliações que exigem o emprego de métodos sofisticados de estatística e finanças combinados com conhecimentos técnicos de engenharia e de funcionamento de mercados. Assim, por exemplo, para determinar qual o valor justo do bem com base no valor atual dos fluxos de caixa esperados, é necessário escolher as premissas e os direcionadores (drivers) que sejam adequados e congruentes com uma realidade possível. Portanto, a subjetividade, que é inerente a certas mensurações, não pode se converter em instrumento de manipulação da realidade dos fatos.

9 Conclusões: A Probidade Informacional e Empatia

Ao longo desse pequeno estudo abordamos alguns aspectos do processo contábil que julgamos relevantes para uma primeira aproximação do tema. Consideramos que a contabilidade, vista como mecanismo de geração de informações, pode e deve ser abordada sob uma perspectiva hermenêutica. Nesse caminho, pelo que vi até aqui, há experiências riquíssimas e desafiadoras que exigem estudos aprofundados por parte dos intérpretes e destinatários das normas contábeis (e isto inclui contadores, professores, agentes reguladores etc.) para que eles se tornem habilitados a chegar ao domínio da compreensão sobre a estrutura e a função das referidas normas. O processo hermenêutico será mais profícuo se os intérpretes deixarem de lado o estudo seccionado às diversas normas e se impuserem o desafio de chegar a uma compreensão global dos fenômenos econômicos que geram informações contábeis e de como as normas dirigem a formação e divulgação das referidas informações.

Quero terminar com uma abordagem ética da contabilidade. Considero que as normas e os fatos contábeis não podem ser manipulados pelos responsáveis pela elaboração e divulgação das informações contábeis. Para as empresas sujeitas à Lei n.º 6.404/76 há um mandamento de caráter geral que deve presidir todas as decisões dos administradores, inclusive, pois, as de natureza contábil. Esse mandamento tem origem no dever de probidade imposto pelo art. 153 da Lei n.º 6.404/76; assim, os administradores devem agir de boa-fé e divulgar apenas informações verazes e isentas de erros. Informação veraz é aquela que não foi produzida com a finalidade de enganar ou distorcer; aquele que age de modo honesto pressupõe que os destinatários querem e têm o direito de receber informação completa sem manipulação ou obscuridade intencional. A informação veraz não é enviesada ou distorcida; não visa a enganar e, por isso, reflete a natureza e a realidade dos fatos; além disso, os valores são determinados com base em critérios técnicos aceitáveis e justificáveis. Enfim, o dever de probidade informacional impõe aos administradores a obrigação de agir com honestidade (de boa-fé) de modo a evitar: (a) o registro de cifras irreais ou com erro ou fraude que sejam capazes de modificar decisões por parte dos investidores; e (b) a divulgação de informações que não sejam verdadeiras; que sejam adulteradas, dolosamente obscurecidas ou enviesadas, ou, ainda, que sejam grosseiramente erradas ou confusas ou incompletas. Além de probidade, espera-se os que os administradores sejam capazes de enxergar e considerar os outros (os destinatários das informações) de modo a compreender suas necessidades e expectativas. Logo, parece certo que os administradores, especialmente os que participam dos órgãos de grandes empresas, devem prestar informações ao mercado considerando as expectativas das pessoas e dos profissionais em geral; portanto, eles devem se colocar no lugar dos destinatários e prover informações tempestivas, completas e fidedignas, do modo que gostariam de receber se fossem os destinatários. Probidade e alteridade são aspectos da face humana da contabilidade, afinal, sem o intérprete, as normas e os fatos nada significam e para nada servem.

A Equiparação da Sociedade em Conta de Participação à Pessoa Jurídica para fins Tributários: natureza e efeitos

Fabiana Carsoni Fernandes¹

1 Introdução

A Sociedade em Conta de Participação (SCP) encontra-se disciplinada nos art. 991 a 996 do Código Civil. De acordo com esse regramento, na SCP, enquanto o sócio ostensivo exerce, em seu nome próprio e sob sua responsabilidade, a atividade constitutiva do objeto social, obrigando-se perante terceiros, o sócio participante apenas fomenta a ação do sócio ostensivo, mediante a entrega de bens, serviços ou expertise, o que faz com o propósito de, afinal, partilhar o lucro obtido pelo sócio ostensivo no exercício das atividades da sociedade². A sociedade, portanto, é de relacionamento interno, manifestando-se no exterior por meio do sócio ostensivo, apenas³.

Internamente, a união dos sócios é feita por meio de um contrato de sociedade. No plano externo, quem se apresenta é o sócio ostensivo, e apenas ele.

Como a SCP é uma sociedade interna, ou seja, é uma sociedade eficaz somente entre seus sócios, e que tem na informalidade uma de suas principais características, dado seu contrato social prescindir de registro público, é comum que não se tenha notícia de seu uso, tampouco conhecimento de sua existência. Mesmo assim, sabe-se haver massiva utilização da conta de participação para viabilizar os mais diversos empreendimentos em diferentes setores da economia⁴.

Com efeito, a conta de participação é largamente utilizada como instrumento de aglutinação de interessados, sejam pessoas físicas, jurídicas ou mesmo entes despersonalizados, com vistas ao desenvolvimento de empreendimentos, nos quais ao menos um dos sócios não deseja interagir com o mercado.

Uma das justificativas para o grande uso da SCP como instrumento de aglutinação de interessados no desenvolvimento dos mais variados negócios decorre de o referido instituto não ser dotado da mesma complexidade de outras sociedades, sendo seus elementos característicos a simplicidade, a informalidade, a dinamicidade e a flexibilidade⁵. Trata-se, nesse contexto, de um tipo societário maleável e de rápida constituição, não se submetendo a registros demandados a outros tipos societários⁶.

O uso da SCP não restou desencorajado após a edição do Decreto-Lei n.º 2303, de 21.11.1986 (art. 7º), que a equiparou à pessoa jurídica para efeito de apuração do imposto de renda.

É verdade que a equiparação sofreu – e ainda sofre – duras críticas, especialmente porque, como decorrência dela, criaram-se diversos deveres acessórios que tornaram mais custoso o emprego deste tipo societário. Ainda assim, seu uso segue sendo massivo, como referido acima, até porque, a despeito da equiparação, a SCP não deixou de ser flexível, informal, dinâmica e simples.

Neste trabalho, não analisaremos as críticas à equiparação, tampouco os deveres acces-

1 - Graduada em Direito pela PUC-SP. Mestre em Direito Tributário pela USP. Especialista em Direito Tributário pela GVlaw. LLM em Direito Societário pelo Insper. Conselheira do IBDT.

2 - O sócio participante pode atuar junto a terceiros, mas, se o fizer, será considerado solidariamente responsável pelas obrigações contraídas pelo sócio ostensivo, nos termos do art. 993, parágrafo único do Código Civil.

3 - Cf. WALD, Arnaldo. **Comentários ao Código Civil**. v. 14, livro II, do Direito de Empresa. Coordenação de Sálvio de Figueiredo. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 101.

4 - *Ibid.*, p. 287.

5 - SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luís Felipe, op. cit., p. 31.

6 - GALIZZI, Gustavo Oliva. A sociedade em conta de participação como subespécie do gênero joint venture. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 135, 2004, p. 216.

sócios oriundos dessa determinação da legislação tributária. Analisaremos, somente, no que consiste a equiparação e quais são seus efeitos.

2 A tributação dos resultados da SCP pelo imposto de renda após sua equiparação à pessoa jurídica: o Decreto-Lei n.º 2303, de 21.11.1986

2. a Equiparação: contexto histórico

Com a edição do Decreto-Lei n.º 2303, de 21.11.1986, a SCP passou a ser equiparada, para fins de imposto de renda, à pessoa jurídica (art. 7º). Com isso, a partir de 1º.01.1987⁷, os resultados da SCP passaram a ser tributados como se ela fosse uma pessoa jurídica, isto é, como se fosse uma sociedade personificada, sem sua junção com os demais resultados do sócio ostensivo, auferidos fora do empreendimento-objeto da SCP ou do sócio participante.

Do ponto de vista da sujeição passiva, a equiparação promovida pelo art. 7º do Decreto-Lei n.º 2303/86 não se distancia do regime anterior à sua edição, disciplinado pelo Parecer Normativo CST n.º 345/71. A SCP não é contribuinte do imposto de renda distinto de seus sócios (ostensivo e participante), mesmo após a equiparação, como já não o era na vigência da legislação anterior, analisada pelo Parecer Normativo CST n.º 345/71.

Mas, por força da equiparação, a tributação da totalidade dos resultados da SCP pelo imposto de renda ocorre, em um primeiro momento, no nível da sociedade (ou do sócio ostensivo, porque ele empreende a atividade da SCP)⁸. Em um segundo momento, tributa-se a renda no nível do sócio participante, quando da distribuição dos lucros que lhe forem atribuíveis. Diferencia-se – esse formato de tributação – do regime disciplinado pelo Parecer Normativo CST n.º 345/71, porque, neste, os rendimentos oriundos da sociedade eram tributados em parte como rendimentos do sócio ostensivo, em parte como rendimentos do sócio participante.

A tributação da renda no nível da sociedade, ocorrida após a equiparação da SCP à pessoa jurídica, significa tributar o próprio sócio ostensivo, sendo somente ele o sujeito passivo da obrigação tributária devida no nível da sociedade, como explicaremos adiante.

A equiparação encontra justificativa no interesse da arrecadação tributária. É que a informalidade característica da SCP trazia óbices à administração tributária no tocante à verificação do correto recolhimento de tributos. Com a equiparação determinada pelo Decreto-Lei n.º 2303, a informalidade da SCP não desapareceu, já que o arquivamento de ato constitutivo da sociedade perante órgão de registro de empresas mercantis, ou perante qualquer outro registro público, continua prescindível. Mas, com a equiparação, a legislação tributária reforçou que a sociedade não pode ficar oculta aos olhos do Fisco, embora o possa em relação aos demais.

Consoante anotou Fábio Piovesan Bozza, se, perante os agentes do mercado em que atua, a existência da SCP é neutra, porque o contratante juridicamente habilitado é o sócio ostensivo, e não a sociedade, por outro lado, perante o Fisco, como decorrência da equiparação promovida pelo Decreto-Lei n. 2303, a existência da SCP é um fato relevante, que tem aptidão de produzir consequências jurídico-tributárias⁹.

Esclareça-se que a SCP nunca pôde ser oculta ou clandestina fiscalmente, de vez que os resultados oriundos do empreendimento, auferidos por cada um dos sócios, sempre se submeteram à incidência do imposto de renda¹⁰. Com efeito, como visto no tópico anterior, cada sócio respondia pelo imposto incidente sobre a parcela da renda que auferisse em decorrência

7 - A vigência do novo regime foi determinada pelo art. 3º do Decreto-Lei n.º 19.12.1986.

8 - Eis o que esclarece a RFB ao dizer que: "Em que pese a legislação empresarial ter definido a SCP retirando-lhe a personalidade jurídica, a lei tributária modificou o instituto estabelecido pelo direito privado, com vistas à definição dos efeitos tributários gerados a partir do exercício das atividades da SCP. A legislação do imposto de renda determina que a renda produzida seja tributada na figura da SCP e não nas figuras dos seus sócios (ou de seu sócio ostensivo)" (RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 28, de 23 ago. 2018**. Brasília: RFB, 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95374>>. Acesso em: 29 maio 2019).

9 - BOZZA, Fábio Piovesan. Sociedade em conta de participação: natureza, regime jurídico e tributação pelo imposto de renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 145, 2007, p. 46.

10 - Em sentido oposto, defendendo que a SCP, antes da equiparação promovida pelo Decreto-Lei n.º 2303/86, não tinha obrigações tributárias, tampouco estava sujeita à incidência tributária, não existindo perante terceiros, inclusive o Fisco, embora tenha – talvez de forma contraditória – reconhecido que os sócios estavam sujeitos à incidência do imposto de renda, vide: ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 171-172.

de sua participação na SCP, cabendo-lhes oferecer os respectivos montantes à tributação individual e separadamente¹¹. A equiparação, nesse contexto, não surgiu para revelar a SCP – ou os rendimentos dela oriundos – ao Fisco Federal, porque revelada ela já deveria ser antes disto. A equiparação, na verdade, prestou-se a conferir mecanismos adicionais ao controle e à fiscalização acerca do cumprimento da legislação tributária.

Muito antes da equiparação promovida pelo Decreto-Lei n.º 2303 e, portanto, sem a ela aludir, Pontes de Miranda relatou que a SCP formada verbalmente, ou por meio de cartas guardadas sob sigilo, dificultava a fiscalização acerca do cumprimento da legislação tributária por parte das autoridades fiscais, além de poder acarretar ao sócio ostensivo o risco de lhe ser exigido o imposto de renda sobre a totalidade dos lucros do empreendimento na hipótese de não identificação da sociedade e do sócio participante. Para contornar esses problemas, o jurista afirmou que a lei fiscal poderia exigir o registro de documento comprobatório da existência da SCP, caso existente. O registro do referido documento nas repartições fiscais, segundo o jurista, seria recomendável, também, de modo a evitar que ela fosse confundida com outro tipo societário¹².

As anotações de Pontes de Miranda revelam que a equiparação promovida pelo Decreto-Lei n.º 2303 foi motivada pelo interesse da fiscalização tributária, evitando-se, assim, que o uso da SCP inviabilizasse a certificação, pelas autoridades fiscais, do cumprimento da legislação tributária, ou inviabilizasse a identificação dos resultados atribuíveis a cada um dos sócios em decorrência do empreendimento.

Em que pese a equiparação tenha recebido – e continue a receber – duras críticas da doutrina¹³, fato é que ela acabou aprimorando os mecanismos de fiscalização dos resultados decorrentes de SCP e, ao longo dos anos, com as diversas modificações da legislação tributária, acabou também permitindo que a SCP fosse utilizada como instrumento para a obtenção de vantagens tributárias, o que se deu, sobretudo, em função da possibilidade de opção por regimes favorecidos de tributação e pela isenção do imposto de renda sobre os lucros e dividendos distribuídos aos sócios¹⁴, além de trazer eficiência na celebração e condução de negócios por não impor ao sócio participante a prova de sua regularidade fiscal¹⁵.

2. b Equiparação: natureza e efeitos

O art. 7º do Decreto-Lei n.º 2303/86 não tornou a SCP sujeito passivo tributário. A equiparação apenas criou um critério de quantificação da obrigação tributária, o que se fez mediante a atribuição de efeitos distintos àquela sociedade, quando comparados aos que lhe são conferidos pelo Direito Privado, na forma autorizada pelos arts. 109 e 126, inciso III, do CTN.

O sócio ostensivo é o sujeito passivo¹⁶, quer dizer, é o contribuinte da obrigação tribu-

11 - Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Inexistência de sucessão tributária relativa ao imposto de renda no caso de simples aquisição de imóvel comercial, exploração da mesma atividade no local e anterior existência de sociedade em conta de participação como antigo proprietário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 6, 1986, p. 1479-1480.

12 - MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Especial. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 337-338.

13 - Sobre o tema, vide: FERNANDES, Fabiana Carsoni. **A sociedade em conta de participação no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2021, p. 202-206.

14 - Sobre o uso da SCP como instrumento para obtenção de economia tributária lícita, vide: MARTINS, Simone; SEBEN, Vanessa. A sociedade em conta de participação e a joint venture como ferramentas de planejamento tributário. **Revista CEJ**, Brasília, n. 54, 2011, p. 81-87; e PIMENTA, Vinícius Rodrigues. Sociedade em conta de participação motivos para sua utilização. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 47, 2005, p. 341-353. Sobre a vantagem de utilização da SCP para organizar interesses privados em contratações públicas, em detrimento de subcontratações, tendo em vista a isenção de IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e Cofins sobre os dividendos, vide: SOUZA, Mariana Campos de. **Uso da sociedade em conta de participação para organizar interesses privados em contratações públicas**. 2017. 125 f. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Direito dos Negócios). São Paulo: Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2017, p. 50.

15 - PORTUGAL, Bernardo Lopes. A sociedade em conta de participação no Novo Código Civil e seus aspectos tributários. In: RODRIGUES, Frederico Viana (Coord.). **Direito de empresa no novo Código Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 162.

16 - A despeito da afirmação de que a sujeição passiva é do sócio ostensivo, e não da sociedade, há muita confusão sobre o tema. Geralmente, afirma-se que contribuinte é a sociedade. É o que nota, por exemplo, no Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 14, de 4.5.2004, para o qual a equiparação significa que a SCP é contribuinte dos respectivos tributos. No sentido de que o decreto-lei teria criado uma nova "categoria de contribuinte", qual seja, a SCP, vide: MORAES, Francisco Chagas de. A equiparação da sociedade em conta de participação à pessoa jurídica. **Suplemento Tributário da Revista LTR**, São Paulo, v. 65, 1987, p. 363-364. Também no sentido de que a SCP é contribuinte do IRPJ e de outros tributos federais, vide: TORRES, Heleno Taveira. IRPJ nas sociedades em conta de participação. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário**: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 353; COSTA, José Maria da. **A sociedade em conta de participação no direito de empresa do código civil de 2002**. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 258. No sentido de que, com o Decreto-Lei n.º 2303, a SCP teria adquirido "capacidade tributária passiva", vide: STJ. **Recurso Especial n. 193690-PR**. 2ª Turma, Relator Ministro Franciulli Netto, Brasília, j. 04 jun. 2002.

tária¹⁷, sendo sua a capacidade contributiva alcançada pelas normas tributárias, nos termos e para os efeitos do art. 121, parágrafo único, do CTN, o que é compatível com a lei civil, uma vez que a atividade constitutiva do objeto social da SCP, reveladora da capacidade contributiva e geradora de resultados passíveis de tributação, é exercida unicamente por ele (art. 991, caput, do Código Civil).

O sócio participante também é contribuinte, mas contribuinte do imposto de renda incidente sobre os rendimentos que lhe competem em função de sua participação na SCP, os quais lhe são distribuídos na forma de lucro. Quer dizer, a capacidade contributiva do sócio participante manifesta-se nos limites dos lucros que lhe são distribuídos, não alcançando os resultados apurados diretamente pelo sócio ostensivo no desempenho da atividade da SCP. Quem auferir esses resultados é o sócio ostensivo, sendo sua a capacidade contributiva. Daí dizer-se que ele é o contribuinte do imposto de renda que incide sobre os resultados apurados no desenvolvimento do objeto social da SCP.

Veja-se que a lei tributária está em sintonia com a disciplina contida na lei civil, porquanto, tanto para uma como para outra, a responsabilidade é exclusiva do sócio ostensivo. É do sócio ostensivo a obrigação de apurar os resultados da SCP e recolher os tributos devidos sobre os mesmos resultados (item 2 da Instrução Normativa SRF n.º 179/87). O sócio participante não responde com o sócio ostensivo pelas obrigações tributárias incidentes sobre os resultados decorrentes do empreendimento da SCP¹⁸. O imposto de renda, por decorrência, deve ser calculado e recolhido pelo sócio ostensivo, sendo sua, e somente sua, a sujeição passiva tributária¹⁹.

A referida equiparação consiste em ficção ou remissão legal, pela qual o legislador iguala situações fáticas diversas com o objetivo de que ambas sejam reguladas pelo mesmo regime jurídico. Assim, a situação A, embora diversa da B, equipara-se a ela para efeito de aplicação de um mesmo regime²⁰.

Não há – esclareça-se – ficção de ocorrência do fato gerador. É dizer, não há ficção de renda, nem há presunção legal absoluta de renda adquirida, mas apenas ficção para aplicação de um regime tributário sobre rendas reais e efetivamente adquiridas pelo contribuinte, como aponta Ricardo Mariz de Oliveira²¹. Não há, pois, segundo o autor, fato gerador imaginário ou inexistente, incidindo o imposto de renda sobre o efetivo acréscimo patrimonial, o qual, por decorrência da equiparação, sujeita-se a determinado regime de tributação²², ou seja, a determinado critério de quantificação da renda.

De fato, trata-se de critério de quantificação da renda admitido pelos art. 109, 110 e 126 do CTN, como também pelo art. 116, inciso I, do mesmo código, porque o imposto de renda incide sobre situações de fato, bastando, para efeito da ocorrência do fato gerador, que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza seus regulares efeitos.

A consequência do aludido critério de quantificação é que os resultados da SCP devem ser tributados separadamente por um dos possíveis regimes de tributação da renda aplicáveis às pessoas jurídicas, não se misturando com os resultados do sócio ostensivo, obtidos fora do empreendimento da SCP. Lucros, perdas, receitas, despesas, créditos e prejuízos oriundos da SCP, portanto, não se misturam com lucros, perdas, receitas, despesas, créditos e prejuízos do

17 - É por esse motivo que as autuações fiscais e intimações no curso de procedimento de fiscalização devem ser dirigidas ao sócio ostensivo, e não à SCP (cf. CARF. **Acórdão n.º 1302-000124, de 07 dez. 2009**. Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2009; e CARF. **Acórdão n.º 1301-001789, de 04 mar. 2014**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2014).

18 - Nesse sentido, vide: ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 171; FÁRIA, Renato Vilela; SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos Santos. Regime tributário da SCP e análise de casos: (i) regime pool e (ii) dação em pagamento. In: FÁRIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coords.). Operações imobiliárias: estruturação e tributação. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 563; e SCAFF, Fernando Facury. Tributação de sociedades em conta de participação. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 157, 2008, p. 89-90.

19 - GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 113-114.

20 - Cf. BIANCO, João Francisco. **Transparência fiscal internacional**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 77.

21 - OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. v. 1. São Paulo: IBDT, 2020, p. 625.

22 - *Ibid.*, loc. cit.

sócio ostensivo apurados em outros negócios, que não naqueles relacionados à SCP²³.

Em decorrência da equiparação, os resultados provenientes da SCP são tributados como uma unidade econômica de negócios, separadamente dos resultados oriundos das demais atividades de seus sócios²⁴. É dizer, deve-se fazer apuração individualizada dos lucros, não se comunicando, nem se confundindo, os regimes de apuração de lucros da SCP com aqueles adotados por seus sócios²⁵. Em virtude dessa individualização, ocorre uma espécie de segregação patrimonial da sociedade e de seus sócios, do ponto de vista tributário²⁶.

A segregação de resultados, enquanto consequência da equiparação, aparece em outras situações previstas na legislação tributária. É o caso, por exemplo, das empresas individuais e das sociedades em comum, igualmente consideradas pessoas jurídicas para fins de imposto de renda (Decreto-Lei n.º 1706, de 23.10.1979, art. 2º; e Decreto-Lei n.º 5844, de 23.09.1943, art. 27). Cuida-se de critério de quantificação do imposto, tanto quanto o é para a SCP.

Bulhões Pedreira afirmou que os direitos e obrigações relativos à empresa individual – equiparada à pessoa jurídica – formam um patrimônio especial – que se presta à verificação da ocorrência do fato gerador e à quantificação de sua materialidade – dentro do patrimônio geral do titular da empresa. O IRPJ devido por força da equiparação da empresa individual à pessoa jurídica, prossegue o autor, não recai sobre todos os rendimentos da pessoa física, mas somente sobre o lucro oriundo: a) da atividade que motiva a equiparação; e b) dos bens destinados à referida atividade²⁷, o que ocorre porque a consequência da equiparação é a segregação, formando o que o autor chamou de patrimônio especial.

A equiparação aludida no parágrafo anterior foi citada por Ruy Barbosa Nogueira como um exemplo didático de distanciamento entre o Direito Tributário e o Direito Privado, autorizado pelo art. 109 do CTN. Ruy Barbosa Nogueira, igualmente aludindo à empresa individual, afirmou que esta deve pagar o imposto de renda pelo sistema aplicável às pessoas jurídicas, enquanto a pessoa natural – que conduz atividades sob a forma de empresa individual – deve submeter seus demais rendimentos à tributação em conformidade com o sistema da pessoa física. Segregam-se, pois, os resultados de um e outro. Trata-se, como anotou o autor, de mera sistemática de arrecadação do imposto de renda²⁸.

A lei tributária não criou instituto distinto da SCP, tampouco modificou o conceito privado do tipo societário, muito menos deturpou ou aniquilou o instituto de Direito Comercial. A lei tributária apenas estabeleceu um critério de quantificação dos tributos incidentes sobre as operações praticadas por meio de SCP.

Nessas condições, ao atribuir efeitos distintos às SCP em relação àqueles que lhe são dados pelo Direito Privado, o legislador tributário:

- (i) agiu em obediência aos art. 109, 110 e 126 do CTN, pois, não tendo o constituinte adotado a SCP na demarcação das regras de competência, era-lhe permitida a modificação dos efeitos deste instituto para fins fiscais;
- (ii) respeitou a natureza do instituto, não transmutando a realidade, tampouco sua disciplina jurídica;
- (iii) teve um motivo justificado e relevante para introduzir efeitos dissonantes daqueles próprios do Direito Privado, qual seja, o aprimoramento do controle dos resultados relacionados à SCP, contribuindo, assim, para a fiscalização e para a arrecadação tributária, sem descuidar da igualdade tributária, haja vista que a equiparação promove a aproximação, do ponto de vista tributário,

23 - Nesse sentido, vide: RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 164.

24 - BOZZA, Fábio Piovesan. Sociedade em conta de participação: natureza, regime jurídico e tributação pelo imposto de renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 145, 2007, p. 42.

25 - TORRES, Heleno Taveira. IRPJ nas sociedades em conta de participação. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, p. 353.

26 - *Ibid.*, loc. cit.

27 - BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas**. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 65.

28 - NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 69.

entre a SCP e as sociedades personificadas, aproximando-a também do regime tributário da sociedade em comum, o que se fez em obediência à capacidade contributiva, enquanto medida de comparação necessária à realização da igualdade em normas com finalidade fiscal (arrecadatória)²⁹; e (iv) não agiu com excesso, na medida em que não limitou o uso ou a eficácia da SCP, de vez que a utilização do instituto, para nós, não restou desencorajada após a equiparação³⁰.

Trata-se, nesse contexto, de medida ditada por política fiscal, baseada na comodidade de fiscalização e de arrecadação tributária, enquanto elemento – existente ao lado de diversos outros – de uma tributação de qualidade, ou ideal³¹. Essa medida ditada por política fiscal não viola a Constituição, nem o CTN, tampouco fere os contornos do instituto, dados pelo Direito Privado.

Como esclarece Ricardo Mariz de Oliveira, as equiparações dessa natureza não são determinadas pela Constituição, constituindo, em realidade, produto de política fiscal instituída por lei ordinária. Essas equiparações, acrescenta o autor, apenas colocam certas pessoas ou negócios no regime de tributação da renda próprio das pessoas jurídicas, sem qualquer tratamento especial que torne seletiva, e não geral, ou que torne não isonômica a incidência do imposto; na verdade, todos aqueles que estiverem na mesma situação terão idêntico tratamento perante a legislação do imposto de renda, submetendo-se à equiparação se assim a lei determinar³². Tais equiparações, por esse motivo, não afrontam os princípios da generalidade (art. 153, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal) e da isonomia, além de estarem em conformidade com as disposições do CTN, em especial de seus art. 109, 110 e 126, como visto acima³³.

A equiparação, portanto, é legítima, constituindo mecanismo de apuração e quantificação do imposto de renda. Por decorrência dela:

– A SCP, para efeito de apuração do IRPJ, não se confunde com o sócio ostensivo, de modo que seus resultados não podem ser tributados diretamente neste.

– O resultado da SCP não pode compor o lucro do sócio ostensivo, nem para crescer-lo, nem para diminuí-lo.

– Não se faz possível protelar a tributação dos resultados oriundos da SCP para o final da existência da sociedade, de tal sorte que, se suas atividades se projetarem por mais de um exercício, deverão ser realizadas tantas apurações de IRPJ quantas forem necessárias até o término de sua existência.

– O prejuízo fiscal de IRPJ apurado pela SCP somente poderá ser compensado com o lucro real decorrente da mesma SCP, sendo vedada a compensação de prejuízo fiscal e lucros entre duas ou mais SCP ou entre estas e o sócio ostensivo (já se uma mesma SCP for integrada por mais de um sócio ostensivo, o prejuízo fiscal apurado na atividade desempenhada conjuntamente pelos sócios ostensivos poderá ser compensado com o lucro real da SCP, não devendo haver separação, para esses fins, entre os resultados – positivos e negativos – apurados por cada um dos sócios ostensivos).

29 - Sobre a observância da capacidade contributiva enquanto medida de comparação para efeito de realização da igualdade tributária em normas de finalidade fiscal, e não extrafiscal, vide: ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 165-166.

30 - Os limites por nós apontados acima encontram inspiração nas lições de Humberto Ávila. Isso porque esses limites foram apontados pelo autor ao tratar – atente-se – da modificação dos conceitos do Direito Privado, feita pelo legislador tributário, e não propriamente da modificação de seus efeitos. De fato, Humberto Ávila traz importantes considerações acerca do tema, elencando quatro diferentes limites mínimos a que o legislador deve observância ao proceder àquela modificação. Em primeiro lugar, segundo o autor, a Constituição não pode ter posto ou pressuposto aqueles conceitos na delimitação das regras de competência. Em segundo lugar, o legislador tributário não pode desprezar a natureza das coisas, chamando, por exemplo, de obrigação de dar uma obrigação de fazer, haja vista que o Direito deve, sempre, guardar congruência com a realidade. Em terceiro lugar, o legislador tributário não pode atuar com excesso, restringindo a liberdade de exercício de atividade econômica. Assim, por exemplo, prossegue o autor, ao legislador é defeso obstar o desempenho de atividade por meio da constituição de uma pessoa jurídica, que limita o acesso ao patrimônio de seu sócio pessoa física. Por fim, e em quarto lugar, o autor aponta um derradeiro limite, qual seja, a proibição de arbitrariedade, pelo qual a modificação de conceitos só se admite quando houver um motivo e, mais, quando tal motivo for relevante (Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 70-71). Para nós, alguns desses limites podem ser aplicados quando se examina a atividade, não do legislador tributário infraconstitucional frente ao constituinte, mas do legislador tributário infraconstitucional frente ao Direito Privado. Por isso, tomamos as lições de Humberto Ávila como fonte de inspiração, embora o autor não estivesse se referindo à situação por nós descrita acima.

31 - Sobre os elementos necessários a um sistema de tributação ideal e sobre como atendê-los mediante políticas fiscais adequadas, vide: MOSQUERA, Roberto Quiroga. Tributação e política fiscal. In: BARRETO, Aires Ferdinando et al. **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 557-579.

32 - OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. v. 1. São Paulo: IBDT, 2020, p. 625-627.

33 - *Ibid.*, loc. cit.

– Indébitos de IRPJ da SCP não podem ser compensados com tributos administrados pela RFB devidos pelo sócio ostensivo fora do empreendimento-objeto da SCP, e vice-versa; ainda, as retenções desses tributos, feitas em caráter de antecipação, quando relacionados à SCP, somente podem ser objeto de dedução e compensação relativamente a tributos devidos pela SCP; já em relação às retenções vinculadas a operações próprias do sócio ostensivo, sua dedução e sua compensação somente podem ser realizadas com tributos do sócio ostensivo, apurados fora do empreendimento constitutivo da SCP.

– Incentivo fiscal auferido por uma SCP não se estende ao sócio ostensivo, e vice-versa.

– O regime de apuração da renda e dos proventos de qualquer natureza a que se submete o sócio ostensivo, seja de aplicação obrigatória, seja optativo, não interfere no regime aplicável para a SCP, podendo a última ser tributada pelo lucro presumido e aquele pelo lucro real, e vice-versa (art. 246 da Instrução Normativa RFB n.º 1700/17), ou um deles ser tributado pelo lucro real anual e o outro pelo lucro real trimestral, por exemplo; com a equiparação, abre-se a possibilidade de utilização de qualquer regime de apuração do lucro aplicável às pessoas jurídicas para efeito de cálculo do IRPJ devido sobre os resultados da SCP. Exceção será feita somente se, por força das circunstâncias de cada caso concreto, a lei impuser a adoção de determinado regime de tributação, ou impedir a adoção de determinado regime optativo.

– Não obstante a SCP seja desprovida de capital social, em decorrência da equiparação, aplica-se à referida sociedade e a seus sócios o disposto no art. 22 da Lei n.º 9249, de 26.12.1995, segundo o qual os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica que forem entregues a seus sócios a título de devolução de sua participação no capital social poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

– Os rendimentos vinculados ao empreendimento constitutivo da SCP são distribuídos aos sócios, isto é, são pagos ou creditados em favor do sócio participante e retidos em favor do sócio ostensivo, sob a forma de lucros (item 8 da Instrução Normativa SRF n.º 179, de 30.12.1987), os quais são isentos do imposto de renda e da CSL, nos termos do art. 10 da Lei n.º 9249, de 26.12.1995, e do art. 2º, parágrafo 1º, “c”, 4 e 5, da Lei n.º 7689, de 15.12.1988. Havendo lucro a distribuir, retratado na escrituração comercial, e ocorrendo sua distribuição em conformidade com o ajuste estabelecido entre os sócios da SCP, qualquer que seja esse ajuste, dada a liberdade das partes na pactuação relativa à partilha de resultados da sociedade, os valores pagos ao sócio participante, assim como os valores que o sócio ostensivo retiver para si, estarão isentos do imposto de renda, assim como estarão isentos da CSL no caso de sócio contribuinte dessa contribuição.

– Os sócios da SCP podem ser remunerados mediante pagamento ou crédito de JCP, dado que o JCP remunera não somente o capital investido, mas também a indisponibilidade dos lucros, bem como porque o pagamento ou crédito do JCP pressupõe a existência de lucros e patrimônio líquido, tudo o que existe e é compatível com a SCP³⁴.

– E é necessário verificar se, em determinadas transações, os sócios da SCP ou a própria SCP enquadram-se no conceito de partes ligadas ou vinculadas para efeito de aplicação de normas especiais antiabuso, como as regras de controle de preços de transferência (art. 18 a 24-B da Lei n.º 9430, de 27.12.1996), as regras de subcapitalização (art. 24 e 25 da Lei n.º 12249, de 11.06.2010) e as regras de distribuição disfarçada de lucros (art. 60 a 62 do Decreto-Lei n.º 1598, de 26.12.1977). Constatado que o ajuste foi celebrado entre partes vinculadas ou ligadas, a princípio, o contribuinte deverá realizar os ajustes determinados pela legislação tributária.

Arremate-se dizendo que a equiparação da SCP à pessoa jurídica foi estendida para a CSL (art. 4º da Lei n.º 7689, de 15.12.1988), para contribuição ao PIS (art. 1º, parágrafo 1º, da Lei Complementar 7/70) e para Cofins (art. 1º da Lei Complementar n.º 70/91), porque a legislação destas contribuições sociais define seus contribuintes como a pessoa jurídica e as pessoas a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda.

Para os demais tributos de competência da União, bem como para os tributos de com-

34 - Sobre o tema, vide: FERNANDES, Fabiana Carsoni. A sociedade em conta de participação no Direito Tributário. São Paulo: IBDT, 2021, p. 321-330.

petência dos estados, municípios e Distrito Federal, não há equiparação, logo, as operações próprias do sócio ostensivo, assim como aquelas oriundas da atividade da SCP, devem ser tributadas de forma conjunta, fazendo-se possível, por decorrência, a comunicação de créditos e débitos do sócio ostensivo e da SCP, já que esta sociedade, na ausência de equiparação legal, não é considerada uma unidade econômica autônoma.

A equiparação da SCP à pessoa jurídica aplicável à contribuição ao PIS e à Cofins devidas no regime cumulativo³⁵, tanto quanto ocorre com o IRPJ e a CSL, constitui critério de quantificação das contribuições. A consequência desse critério de quantificação é que os resultados da SCP devem ser tributados pela contribuição ao PIS e pela Cofins – o que não aconteceria se, inexistindo equiparação, o sócio ostensivo fosse pessoa física, por exemplo. Tal tributação deve ocorrer em separado, não se misturando com os demais resultados do sócio ostensivo, obtidos fora do empreendimento da SCP. Receitas, créditos e indébitos oriundos da SCP, portanto, não se misturam com receitas, créditos e indébitos do sócio ostensivo apurados em outros negócios, que não naqueles relacionados à SCP. Assim:

– As receitas decorrentes do desenvolvimento da atividade da SCP devem ser oferecidas à tributação pelo sócio ostensivo no regime aplicável às pessoas jurídicas, mesmo que ele seja pessoa física; se o sócio ostensivo for pessoa jurídica, a tributação daquelas receitas deve ocorrer em separado, não se somando às demais receitas por ele auferidas em outros negócios, distintos da SCP.

– Os indébitos tributários da contribuição ao PIS e da Cofins, bem como as retenções dessas contribuições, feitas em caráter de antecipação, quando relacionados à SCP, somente podem ser objeto de dedução e compensação relativamente a tributos devidos pela SCP; já se os indébitos e retenções estiverem vinculados a operações próprias do sócio ostensivo, sua dedução e compensação somente poderão ser realizadas com tributos do próprio sócio ostensivo, apurados fora do empreendimento constitutivo da SCP.

– A completa segregação dos resultados da SCP e dos resultados individuais de seus sócios, decorrente da equiparação, também acarreta a possibilidade de a SCP ser tributada por regimes alternativos de tributação da contribuição ao PIS e da Cofins, como o RET.

– E na apuração da contribuição ao PIS e da Cofins, o sócio ostensivo não pode excluir ou deduzir os valores devidos ao sócio participante (art. 81 do Decreto n.º 4524, de 17.12.2002, e art. 117 da Instrução Normativa RFB n.º 1911, de 11.10.2019).

Por fim, quer no regime cumulativo, quer no não cumulativo, os rendimentos vinculados ao empreendimento constitutivo da SCP são distribuídos aos sócios sob a forma de lucros, os quais são isentos da contribuição ao PIS e da Cofins, nos termos do art. 3º, parágrafo 2º, inciso II, da Lei n.º 9718, de 27.11.1998, e dos art. 1º, parágrafo 3º, inciso V, “b”, das leis n.º 10637, de 30.12.2002, e 10833, de 29.12.2003.

3 Conclusão

Como analisado anteriormente, com sua equiparação à pessoa jurídica para fins de IRPJ, a SCP não se tornou sujeito passivo tributário. Com ela, criou-se apenas um critério de quantificação da obrigação tributária. Assim, no regime do Decreto-Lei n.º 2303/86, o sócio ostensivo é o sujeito passivo, é dizer, é o contribuinte da obrigação tributária, sendo sua a capacidade contributiva alcançada pelas normas tributárias, nos termos e para os efeitos do art. 121, parágrafo único, do CTN, o que é compatível com a lei civil, uma vez que a atividade constitutiva do objeto social da SCP, reveladora da capacidade contributiva e geradora de resultados passíveis de tributação, é exercida unicamente por ele (art. 991, caput, do Código Civil).

O sócio participante também é contribuinte, mas contribuinte do imposto de renda incidente sobre os rendimentos que lhe competem em função de sua participação na SCP, os

35 - Para explicações acerca da não equiparação, na visão da autora, em relação à contribuição ao PIS e à Cofins devidas no regime não cumulativo, em que pese a posição da RFB de que teria havido a equiparação também em relação a essas contribuições, vide: FERNANDES, Fabiana Carsoni. A sociedade em conta de participação no Direito Tributário. São Paulo: IBDT, 2021, p. 331-338.

quais lhe são distribuídos na forma de lucro. Quer dizer, a capacidade contributiva do sócio participante manifesta-se nos limites dos lucros que lhe são distribuídos, não alcançando os resultados apurados diretamente pelo sócio ostensivo no desempenho da atividade da SCP.

Observe-se que a sujeição passiva na SCP não foi alterada com a equiparação. Alterou-se, apenas, o critério de quantificação da renda e dos proventos passíveis de tributação por cada um dos sócios, na medida em que, após a equiparação, restou estabelecido que o sócio ostensivo auferia a totalidade dos resultados da SCP, e não apenas parte do lucro, como acontecia no regime pretérito. Daí dizer-se que ele é contribuinte do imposto de renda que incide sobre os resultados apurados no desenvolvimento do objeto social da SCP, enquanto o sócio participante é contribuinte do imposto calculado, somente, sobre os lucros que lhe cabem.

A equiparação da SCP teve por objetivo otimizar a tributação e a fiscalização, criando um critério de quantificação de tributos incidentes sobre os resultados relativos à SCP, critério esse que contribui para que o Fisco identifique o contrato, seus sócios e os correspondentes resultados.

A equiparação promovida pelo art. 7º do Decreto-Lei n.º 2303 encontra amparo no ordenamento jurídico, mais precisamente nos art. 109, 110 e 126 do CTN, tendo ocorrido para evitar que informações sobre empreendimentos-objeto de SCP e sobre seus resultados fossem escamoteadas do Fisco ou simplesmente não chegassem ao seu conhecimento. Trata-se, como dito, de critério de quantificação da renda e da receita tributável, por meio do qual os resultados do empreendimento da SCP são apartados dos demais resultados obtidos pelo sócio ostensivo fora da referida sociedade. A tributação da SCP como se pessoa jurídica fosse obsta a que lucros, perdas, receitas, despesas, créditos e prejuízos do sócio ostensivo se comuniquem com aqueles próprios da SCP.

A Venda de Imóveis no Lucro Presumido O parâmetro binário (circulante vs. não circulante) é insuficiente para definir a tributação

Gabriel Collaço Vieira¹ | Rodrigo Schwartz Holanda²

A diferença na carga tributária decorrente da alienação de imóveis por empresas optantes do lucro presumido pode ser muito significativa, especialmente quando comparada à metodologia utilizada para operações sujeitas à apuração de ganho de capital com as operações que caracterizam receita operacional. Diante desse panorama, é bastante comum empresas buscarem a alteração da classificação contábil para tentar caracterizar a venda do imóvel como sujeita à tributação com base nos coeficientes de presunção. A Receita Federal, por sua vez, acompanha de perto essas operações para evitar evasão fiscal, razão pela qual é fundamental que o contribuinte entenda os limites do seu direito à adoção do procedimento menos gravoso.

Nesse contexto, esse artigo tem por objetivo analisar a controvérsia relativa à classificação contábil (ativo circulante ou ativo não circulante) e à forma de tributação da venda de imóveis de pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido. Trata-se de um tema de intenso inter-relacionamento entre as Ciências Contábeis e o Direito Tributário.

Inicialmente, cumpre recordar que, para fins de cômputo do lucro presumido, mostra-se necessário identificar a espécie da receita auferida: sendo receita bruta, comporá a base de cálculo do IRPJ nos termos do inciso I do art. 25 da Lei n.º 9.430/1996 do dispositivo transcrito, ou seja, mediante a aplicação dos respectivos percentuais de presunção; caso contrário, aplicar-se-á à espécie o disposto no inciso II do mesmo artigo. No que tange à base de cálculo da CSLL para as pessoas jurídicas optantes pela tributação do IRPJ com base no lucro presumido, a sistemática similar é conferida pelo art. 29 da Lei n.º 9.430/1996.

A questão que se apresenta, portanto, é a seguinte: a venda de bens escriturados no ativo circulante, notadamente do estoque – que congrega os imóveis destinados à venda –, corresponde à receita bruta e se submete à base de cálculo por estimativa de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) no lucro presumido³. Por outro lado, quando um imóvel é destinado a sediar as atividades da pessoa jurídica, à locação ou ao arrendamento, seu registro contábil se dá no ativo não circulante, que é composto por investimentos, imobilizado e intangível e ativos realizáveis a longo prazo⁴. Regra geral, a alienação dos bens constantes desse grupo de contas é oferecida à tributação pelo IRPJ e pela CSLL como ganho de capital, gravando a diferença entre o valor da venda e o custo de aquisição.

Até aqui inexistem grandes polêmicas. Entretanto, com intuito de reduzir a carga tributária incidente na alienação do imóvel, é comum identificar situações em que os contribuintes buscam mecanismos para enquadrar a operação na sistemática de apuração com base nos coeficientes de presunção. É precisamente nesse panorama que iniciam os questionamentos pela Receita Federal do Brasil. A controvérsia reside nos casos em que: (i) a substância da operação diverge da forma de contabilização; ou (ii) o contribuinte altera a destinação do ativo no curso de suas atividades e busca a respectiva alteração do regime de tributação. Trata-se, na verdade, de uma matéria relativa ao lucro presumido que não se restringe às operações imobiliárias⁵.

1 - **Gabriel Collaço Vieira** - Mestre em Direito Tributário pela UFSC. Advogado tributarista. Professor de Direito Tributário do IBET/SC. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Sócio da Menezes Niebuhr Advogados Associados.

2 - **Rodrigo Schwartz Holanda** - Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Advogado tributarista com formação em Ciências Contábeis. Professor de Direito Tributário do IBET/SC. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Especialista em Processo Civil. Pesquisador do Instituto de Aplicação do Tributo. Sócio da Menezes Niebuhr Advogados Associados.

3 - A regra relativa ao ganho de capital consta do art. 32, §2º, da Lei n.º 8.981/95. As bases de cálculo por estimativa para o IRPJ/CSLL constam dos artigos 15 e 20 da Lei n.º 9.249/95. Especificamente com relação à atividade imobiliária, o art. 34 da Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005, alterou o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, mediante inclusão do § 4º para as atividades de "loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda".

4 - Art. 178, §1º, II, Lei n.º 6.404/76 e Item 67A, do CPC n.º 26.

5 - Para ilustrar que a temática vai além dessas operações, vejamos os pronunciamentos constantes da Solução de Consulta DISIT/SRRF n.º 139/2006, em que pretendia o consultante reclassificar bens que, na época, eram contabilizados em conta de ativo permanente e, ainda, nos casos

A questão é objeto de inúmeras notificações fiscais e movimentada o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. De um lado estão os que sustentam haver margem de liberdade para definir a destinação do imóvel e, conseqüentemente, o regime de tributação. Afora alguns desdobramentos e os tons mais sutis dessa linha que advoga a possibilidade de reclassificação ampla, defende-se, num panorama geral, tratar-se de uma opção inerente à zona de liberdade do contribuinte.

Se bem observarmos as decisões proferidas no âmbito do referido Conselho, veremos há uma certa predileção pela realidade que subjaz a classificação contábil na condução dos julgamentos. As decisões são ligeiramente desfavoráveis aos contribuintes, mas, via de regra, valoram a forma como o imóvel comparece no contexto econômico para delinear a questão.

No Acórdão n.º 1301.003.022 do CARF, por exemplo, entendeu-se, por maioria de votos, lícita a tributação como receita bruta utilizando-se a base de cálculo por estimativa de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) de um imóvel escriturado em conta de ativo não circulante e que, inclusive, era objeto de locação. O voto do conselheiro relator Roberto Silva Junior destacou que “o fato de o imóvel estar locado não é incompatível com a finalidade de venda”⁶.

O Acórdão n.º 1402.003.859 do CARF, por sua vez, analisou o regime de tributação de um bem constante do estoque de uma pessoa jurídica que possuía a atividade imobiliária em seu objeto social, tendo sido mantida a autuação por prevalecer a percepção de que o contribuinte não praticava, de fato, a atividade imobiliária, considerando pertinente a tributação do imóvel – no caso, uma fazenda – pelo regime de ganho de capital.

Demais disso, se observa que a disciplina contábil sobre a classificação do ativo e sobre o regime de tributação é recorrentemente levada em consideração na apreciação do tema⁷. Consta dos pronunciamentos contábeis que os ativos mantidos para venda no curso normal dos negócios pertencem ao estoque (itens 6 e 8 do CPC n.º 16). Já o ativo imobilizado é direcionado ao bem tangível destinado ao uso na produção ou ao fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a terceiros ou para fins administrativos que se esperam utilizar por mais de um período (Item 6, CPC 27). Especificamente com relação ao ativo imobilizado, a norma contábil prescreve que os imóveis mantidos para aluguel que normalmente são alienados devem ser reclassificados para o estoque quando forem destinados à venda (item 68ª, CPC 27).

No que tange às propriedades para investimento, o pronunciamento as define como aquelas “mantidas para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas” (item 7, CPC n.º 28). Nada obsta que esses ativos também sejam objeto de locação. O que diferencia esse segundo pronunciamento do primeiro é a natureza do aluguel, se vinculado à atividade operacional (ativo imobilizado) ou vocacionado à produção de rendimentos de forma dissociada da atividade desenvolvida pela entidade (propriedade para investimento).

O CPC n.º 28 retira de seu campo de abrangência a propriedade destinada à venda no decurso ordinário das atividades, sendo, inclusive, devida a reclassificação para a conta de estoque quando houver o “início de desenvolvimento com objetivo de venda” (item 57, CPC n.º 28). O CPC n.º 31, que aborda o ativo não circulante mantido para venda e operação descontinuada, emprega uma lógica similar, na medida em que estabelece, em linhas gerais, que o ativo deverá ser considerado como mantido para venda quando estiver disponível para alienação e quando for objeto de um plano de vendas, fornecendo, inclusive, alguns exemplos (apêndice C) elucidativos de sua aplicabilidade.

de alienação de participações societárias, conforme Solução de Consulta COSIT n.º 347/2017, reproduzida recentemente na Solução de Consulta DISIT n.º 7006/2020. Interessante notar que, especificamente no caso da alienação de participações societárias por pessoas jurídicas constituídas com essa finalidade, entende a Administração Fazendária federal que tais atividades correspondem à receita bruta decorrente da “administração e cessão de direitos de qualquer natureza”, motivo pelo qual se submetem à base de cálculo por estimativa de 32% para fins de IRPJ e CSLL. Trata-se de um posicionamento que merece uma reflexão detida, valendo registrar, de caminho e às rápidas, que tais estimativas não se mostram adequadas para esta atividade.

6 - Tal aspecto foi igualmente relevante quando do julgamento constante dos acórdãos n.º 1402-004.061 e 1401-001.225.

7 - Nessa ordem de ideias, cabe observar a disciplina sobre os critérios para que um bem pertença ou deixe de pertencer ao ativo circulante ou não circulante, assim como as circunstâncias que autorizam sua reclassificação, mostrando-se oportuno destacar os seguintes pronunciamentos: (i) estoques (CPC n.º 16), (ii) apresentação das demonstrações contábeis (CPC n.º 26), (iii) ativo imobilizado (CPC n.º 27), (iv) propriedades para investimento (CPC n.º 28), (v) ativo não circulante mantido para venda e operação descontinuada (CPC n.º 31), e (vi) receitas de contratos com clientes (CPC n.º 47). Vejam-se, para ilustrar, os seguintes acórdãos: 1302.002.327, 1302.002.033, 1402.003.859, 1402-004.061, 1102001.085, 1402-002.874.

Os fatos contábeis são, em sua essência, mecanismos que atendem ao objetivo – sempre visado pela Contabilidade – de fornecer elementos de controle do patrimônio para a tomada de decisões. Cada conta traduz uma individualidade autônoma do patrimônio da entidade. A necessidade de reclassificação decorre do fato de que, como tudo na vida, as coisas podem mudar. O ferrete utilizado pela Receita Federal em pronunciamentos mais antigos (Solução de Consulta COSIT n.º 251/2019) para marcar o regime tributário do ativo vai de encontro à dinamicidade das atividades econômicas. Note-se, aliás, que entendimentos anteriores permitiam a tributação pelo lucro presumido, “ainda que os imóveis destinados a venda tenham sido adquiridos antes de formalizada na Junta Comercial a inclusão de tal atividade em seu objeto social” (Solução de Consulta COSIT n.º 254/2014 e Solução de Consulta n.º 139/2006).

Observando-se a disciplina contábil sobre a matéria, ficam evidentes a possibilidade de reclassificação e a inconsistência da vinculação originária do imóvel na definição do regime de tributação, o que se conclui a partir da constatação de que (i) a contabilidade reconhece a obrigação de reclassificar o ativo quando sua destinação for alterada e, ainda, (ii) a exigência de que a classificação originária subordinada a tributação não encontra amparo legal, mas decorre de interpretação restritiva do artigo 15, §4º, da Lei n.º 9.249/1995.

A informação contábil é a linguagem autorizada pela lei que deflagra a obrigação de pagar o tributo. Observações dessa ordem nos permitem afirmar que o entendimento veiculado no Acórdão n.º 1302.002.327 do CARF, por exemplo, não pode ser tomado de forma acrítica. Sem valorar os fatos, decidiu-se que “a receita proveniente da venda de imóveis, que não foram construídos ou adquiridos com tal finalidade, mas, diversamente, para serem usados como meio de obtenção de renda ou para o desempenho de atividade econômica prevista no objeto social da empresa, sujeita-se à apuração de ganho de capital, independentemente, de a atividade imobiliária também integrar aquele objeto e da reclassificação contábil”.

A legislação tributária, no entanto, ao tratar do tema, estabeleceu restrições à repercussão tributária das reclassificações do ativo. Segundo o § 3º do art. 39º e o § 14 do art. 215º, ambos da Instrução Normativa RFB n.º 1.700/2017, editada em função da Lei 12.973/14, a alienação de bem reclassificado de “Ativo não Circulante” para “Ativo Circulante” é submetida à tributação como ganho de capital, mesmo na sistemática do Lucro Presumido. Como se pode perceber, a Receita Federal, por intermédio da IN n.º 1700/2017, afastou a possibilidade de o contribuinte reclassificar o ativo com intuito de apurar o tributo incidente sobre a venda, com base nos coeficientes de presunção.

Referidos dispositivos, no entanto, merecem ser interpretados com temperamentos, na medida em que foram estabelecidos por norma infralegal. A ausência de correspondência legal para as inovações implantadas por Instrução Normativa gera dúvidas quanto a sua regularidade, especialmente quando analisada sobre o princípio da legalidade que rege o direito tributário (art. 150, inciso I, CF/88 e art. 97, inciso I, II e IV, do CTN).

Com efeito, mais acertado parece interpretar a IN n.º 1.700/2017 apenas como mecanismo para impedir a prática de condutas abusivas por parte dos contribuintes. Evitar medidas que visam maquiagem a realidade, em que empresas reclassifiquem bens imóveis que constituam seu “Ativo não Circulante” para o “Ativo Circulante” tão somente para a obtenção de economia fiscal, sem que a venda de imóveis constitua precisamente a atividade da empresa.

No judiciário, embora se encontrem decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF4 posteriores à IN n.º 1.700/2017, percebe-se que referido dispositivo não é determinante para o convencimento dos magistrados quanto ao deslinde da questão. Analisando a jurisprudência, verifica-se que não há critérios objetivos que gerem segurança jurídica quanto à possibilidade ou não de reclassificação dos imóveis para fins de determinação do regime de tributação a ser aplicado.

8 - § 3º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo não circulante imobilizados, investimentos e intangíveis, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, e de ouro não considerado ativo financeiro, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

9 - § 14. O ganho de capital nas alienações de ativos não circulantes classificados como investimento, imobilizado ou intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil estabelecido no § 1º do art. 200.

As decisões do TRF4, com efeito, decorrem de percepções marcadas pelo casuísmo, que buscam identificar sinais de evasão fiscal na operação realizada pelo contribuinte. Parte-se da premissa de que ordenamento jurídico pátrio não obsta que os contribuintes exerçam sua atividade da forma menos onerosa, planejando adequadamente seus negócios e utilizando-se da elisão fiscal. No entanto, não se admite a utilização de técnicas para subtração da exigência tributária, como a prática de atos ilícitos, utilizando-se de simulações ou dissimulações.

Nessa linha, vale mencionar decisão do TRF4, proferida em 2021, favorável à tributação da alienação de direitos sobre imóvel como receita operacional sujeita à sistemática do lucro presumido, na qual o voto da magistrada relatora do acórdão, Tani Maria Wurster, destacou que não havia indício de “simulação, sonegação ou de planejamento fiscal abusivo nos atos jurídicos analisados nestes autos. A pessoa jurídica desde o início fora constituída com objeto social bem definido e efetivamente levou a cabo seu objetivo. A insurgência da Fazenda, por seu turno, baseia-se em questão de escrituração contábil, a qual não pode servir de óbice à correta qualificação tributária das reais atividades da empresa”¹⁰.

A reclassificação fiscal, por si só, não parece, portanto, ser indicativo da regularidade ou não da tributação da venda de imóveis como receita operacional, com base nos coeficientes de presunção do lucro presumido. A pedra de toque costuma ser representada pela análise do contexto operacional da empresa e do imóvel que se pretende vender.

Aliás, considerando que o julgamento da matéria pelo Poder Judiciário demanda necessariamente a valoração do conjunto probatório constante dos autos, é natural que os processos relativos a esse tema não cheguem a ser apreciados pelo Superior Tribunal de Justiça, o que se deduz com fundamento na Súmula 7, que veda a análise do conjunto fático-probatório na instância superior.

Nessa linha, tendo em vista a importância do cenário fático na definição do tema, cumpre ressaltar outro aspecto levado em consideração em alguns casos pela Receita Federal na definição da metodologia de tributação da receita decorrente da alienação de bens imóveis, o qual consiste na análise do período em que o imóvel permaneceu no ativo da empresa.

Esse critério, apesar de encontrar respaldo em alguns julgados do CARF, não é satisfatoriamente apreciado no delineamento da questão, pois é igualmente despropositada a exigência, verificada em alguns casos, de que o imóvel deva ser alienado no período de doze meses. É assim, veja-se, porque, por mais que a vocação do ativo circulante seja a de evidenciar os bens mantidos com o propósito de serem negociados e que se espere “que seja realizado até doze meses após a data do balanço” (item 66, CPC n.º 26), sua natureza não é comprometida por não ter sido alienado no prazo previsto, até porque a norma contábil não deixa nenhuma dúvida ao dispor que os ativos circulantes também contemplam ativos “que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espera que sejam realizados no período de até doze meses após a data do balanço” (item 68, CPC n.º 26).

Veja-se ainda que esse desdobramento não é equacionado de forma uníssona para fins de início do cômputo do prazo. Enquanto o Acórdão n.º 1302.002.327 considerou o prazo de doze meses a partir da alocação originária do bem, o Acórdão n.º 1402.003.859 tomou por base a reclassificação do ativo, mostrando-se este último mais adequado para delinear a questão – ainda que, como mencionado, não deva ser um elemento determinístico.

Em complemento a esse aspecto, é importante que seja desenvolvido um plano de vendas do imóvel quando de sua reclassificação, como também ponderado em alguns casos¹¹. E, diferentemente do que assumiram algumas decisões¹², o plano de vendas não guarda relação com o histórico das atividades desempenhadas pelo contribuinte, sendo indevida a desconsideração da tributação pelo lucro presumido pautada simplesmente pela ausência de operações anteriores, ainda que, especificamente sobre esta última questão, um dos pronunciamentos equacione a reclassificação nos casos em que a entidade “normalmente vende itens do ativo

10 - TRF4 5001015-04.2019.4.04.7113, PRIMEIRA TURMA, Relatora TANI MARIA WURSTER, juntado aos autos em 25/02/2021.

11 - Acórdãos n.º 1302.002.327, 1302.002.033, 1402.003.859.

12 - Acórdãos n.º 1302.002.033, 1402-002.874, 1402-004.061.

imobilizado” (item 68A, CPC n.º 27).

Atualmente, o posicionamento da Receita Federal (COSIT n.º 7/2021) é no sentido de que é possível oferecer as receitas à tributação pela base de cálculo por estimativa, mesmo que “os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros, se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica”. Em complemento, o pronunciamento registra que “a receita decorrente da alienação de bens do ativo não circulante, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, deve ser objeto de apuração de ganho de capital que, por sua vez, deve ser acrescido à base de cálculo do IRPJ na hipótese em que essa atividade não constitui objeto pessoa jurídica, não compõe o resultado operacional da empresa nem a sua receita bruta”.

Em que pese a conclusão desfavorável às pretensões mais econômicas do contribuinte, chama atenção o fato de restar consignado na referida Solução de Consulta que é “Importante esclarecer, neste ponto, que a forma de escrituração contábil das operações por parte do contribuinte não é algo que tenha o condão de determinar, por si só, a norma de incidência tributária”.

Observa-se, assim, que o parâmetro binário (circulante = receita operacional vs. não circulante = ganho de capital) é um bom ponto de partida, mas não é determinante para a definição do regime de tributação. Por mais que inexista uma lógica programática no entendimento que veicula a classificação contábil para delimitar o regime de tributação, o legislador estabeleceu formas distintas de tributação para os ganhos decorrentes da exploração da atividade econômica (receita bruta) e do ganho de capital¹³. Por outro lado, o argumento simplório de que se trata de uma mera opção do contribuinte traduz a ideia de que, ao decidir por alienar um imóvel, bastaria calcular a carga tributária incidente na operação e, se for o caso, reclassificar o ativo para se submeter ao regime mais favorável. Não é isso que se defende. O que parece razoável é que o contribuinte tenha liberdade para decidir a destinação do ativo, explorar tal atividade de forma efetiva e, conseqüentemente, se subordinar às regras de tributação que recaem sobre essa opção.

Lembremos que toda vez que investigamos quaisquer aspectos das normas jurídicas vocacionadas à incidência tributária devemos considerar que elas, as normas, são instrumentos a serviço de uma opção política. A decisão do legislador de determinar tratamento tributário distinto à receita bruta e ao ganho de capital deve ser respeitada.

13 - Abrem-se parênteses para destacar que, no entendimento da Receita Federal, “para fins de apuração do ganho de capital, a pessoa jurídica que apura o IRPJ com base no lucro presumido deverá considerar como valor contábil o custo de aquisição diminuído dos encargos de depreciação” (Solução de Consulta COSIT n.º 285/2018), entendimento que foi recentemente confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão n.º 9101-004.436.

Tributação das Subvenções Governamentais

Gilberto Fraga¹ | Jandira de Souza Ferreira²

Com vistas a atrair e incentivar investimentos, muitos estados concedem subvenções referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). As subvenções podem ser concedidas em forma de desonerações tributárias, créditos financeiros ou escriturais.

Por resultarem em possível acréscimo patrimonial para o beneficiado, discute-se se as subvenções se sujeitam à tributação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Até a edição da Lei Complementar n.º 160, de 07 de agosto de 2017, se por um lado a legislação era clara quanto ao tratamento contábil e tributário a ser dado às subvenções para custeio, devendo elas ser consideradas parcelas do resultado operacional da pessoa jurídica, compondo o seu lucro líquido, sendo, portanto, tributáveis, por outro, suscitava dúvidas, especialmente por omissão, quanto ao tratamento a ser dado às subvenções para investimento.

Ao longo do tempo, essas dúvidas provocaram diversos posicionamentos por parte da Administração Tributária, os quais acabaram por impor requisitos para fins de caracterização de subvenção como de investimento e sua consequente exclusão da base do lucro real. Esses requisitos, muitos deles não previstos em lei, deram ensejo a inúmeros debates entre o Fisco e os contribuintes sobre a possível tributação dos valores recebidos, ou deixados de serem pagos, em razão da subvenção.

Com a edição da Lei Complementar n.º 160, o legislador, na tentativa de pôr fim aos litígios tributários em curso, previu expressamente que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições nela não previstos.

Contudo, novos debates surgiram após a edição da norma complementar e outros se perpetuaram apesar dela.

1 Subvenção Governamental – Conceito e Histórico Legislativo

Nos termos do Pronunciamento Contábil CPC 07 (R1) (2010)³, “*subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade*”.

As subvenções podem ser de custeio, destinadas a cobrir os custos ou despesas ordinárias da pessoa jurídica, ou de investimento, destinadas à expansão, implementação, aperfeiçoamento da sua unidade produtora.

Quando de custeio, tem ela a função de recompor os custos e despesas incorridos pela pessoa jurídica, que, por serem dedutíveis, reduzem o resultado do exercício. Uma vez que a subvenção tem, portanto, o condão de aumentar esse resultado, as normas tributárias e contábeis

1 - É advogado no Rio de Janeiro. Vice-Presidente da Comissão Especial de Assuntos Tributários da OAB/RJ.

2 - É advogada no Rio de Janeiro.

3 - Disponível em: http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?id=38_. Acesso em: 21 jul. 2022.

sempre convergirem no sentido de que devem ser reconhecidas como receita bruta operacional, compondo o lucro líquido da pessoa jurídica, sendo, portanto, tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL. Nesse sentido dispõe o artigo 44⁴ da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, reproduzido no artigo 155, letra "d", do antigo Regulamento de Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 76.186, de 2 de setembro de 1975.

Quando de investimento, os recursos são direcionados à aquisição de bens e direitos incorporados ao Ativo Permanente e não em contas de custos de despesas que afetam o resultado, não compondo, portanto, o lucro líquido da pessoa jurídica. Dessa forma, o parágrafo 2º⁵, do artigo 38, do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1979, com redação alterada pelo artigo 1º, VIII, do Decreto-Lei n.º 1.730, de 17 de dezembro de 1979, previa a sua exclusão da base do lucro real, desde que registradas como reserva de capital (não compondo o resultado) ou para garantir a exatidão do balanço do contribuinte ou utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

No mesmo sentido já dispunha a Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em seu art. 182, §1º, "d"⁶. Destaca-se, ainda, o disposto no artigo 443⁷ do antigo Regulamento de Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, que previa a exclusão das subvenções para investimento da determinação do lucro real, desde que "registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social".

Como se denota, as subvenções para investimento possuem destinação específica em bens ou direitos a serem utilizados na implantação, aperfeiçoamento ou expansão do empreendimento, não podendo ser destinadas a outros fins, devendo ser classificadas como reserva de capital. Por não se tipificarem como "produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos"⁸, mas ingressos financeiros alheios à atividade da pessoa jurídica, não atende ao conceito de renda e proventos de qualquer natureza a serem tributados pelo imposto sobre a renda, devendo, portanto, serem excluídas da base de cálculo do tributo.

A diferenciação entre as subvenções para custeio e de investimento, a sua manutenção ou não na base do lucro real e os requisitos para serem consideradas de investimento foram abordados pela Coordenação do Sistema de Tributação nos Pareceres Normativos CST n.º 2⁹ e 112¹⁰ e 1978, a seguir ementados:

Parecer Normativo CST n.º 2 de 02/01/1978

4 - Art. 44. Integram a receita bruta operacional:
[...]

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

5 - Art. 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de: [...]

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou
b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

6 - Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

[...]

d) as doações e as subvenções para investimento

7 - Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

8 - CTN, artigo 43, I: O imposto, de competência da União, 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;

9 - Disponível em:

https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-2-1978_92564.html, Acesso em 22 jul. 2022.

10 - Disponível em:

https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-112-1978_92493.html, Acesso em 22 jul.2022.

As subvenções que devem integrar a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária (RIR, art. 155, d) são as destinadas ao custeio ou operação, não alcançando as que se destinem, especialmente, à realização de investimentos.

Parecer Normativo CST n.º 112 de 29/12/1978

As Subvenções Correntes para Custeio ou Operação integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as Subvenções para Investimento, o resultado não operacional. Subvenções para Investimento são aquelas que apresentam características específicas, realçadas no presente Parecer. As Isenções ou Reduções de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características exigidas para tal. As Subvenções para Investimento, se registradas como reservas de capital, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva. As Isenções, Reduções ou Deduções do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento. Aplica-se, a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, o disposto no art. 38, § 2º do Decreto-lei n.º 1.598/77. As contas do ativo permanente e respectivas depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de Subvenções, são corrigidas monetariamente.

O Parecer Normativo CST n.º 112/1978, mais abrangente do que o anterior, impôs, contudo, uma série de requisitos para que as subvenções para investimento pudessem ser excluídas da base do lucro real. De acordo com o Parecer, assim como as de custeio, as subvenções para investimento são, a princípio, tributáveis, sendo parcelas que integram o resultado não operacional da pessoa jurídica. Apenas na hipótese de obedecidos os requisitos nele impostos, as subvenções poderiam deixar de ser computadas na determinação do lucro real.

Por sua relevância, vale transcrever trechos do Parecer Normativo CST n.º 112/1978 que demonstram as restrições impostas, berço de inúmeros litígios tributários.

“2.12. Observa-se que a Subvenção para Investimento apresenta características bem marcantes exigindo até mesmo perfeita **sincronia da intenção do subvencionador** com a ação do subvencionado. Não basta apenas o animus de subvencionar para investimento. Impõe-se também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, **a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como Subvenção para Investimento.**

2.13. Outra característica bem nítida da Subvenção para Investimento, para fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL 1.598/77, é a que seu **beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.** Em outras palavras: quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção e por decorrência dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST n.º 2/78.

Lei 4.506/64 - DL 1.598/77

2.14. Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora

dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as Subvenções nos seguintes termos: as Subvenções, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as Subvenções para Custeio ou Operação, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as Subvenções para Investimento, como parcelas do resultado não operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizados como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva”.

Quanto ao PIS e à Cofins, as subvenções para investimentos eram isentas, nos termos do artigo 14, I e § 1º¹¹ da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Com o propósito de adequar as demonstrações financeiras das empresas nacionais aos padrões internacionais, foi editada a Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, promovendo várias alterações na Lei das S.As, (Lei n.º 6.404/76), dentre elas a exclusão da alínea “d” do parágrafo primeiro do seu artigo 182, que determinava a classificação das subvenções para investimento em conta de reserva de capital.

Em face dessa revogação, novas dúvidas e, conseqüentemente, conflitos, surgiram quanto ao tratamento contábil e tributário a ser dado a essas subvenções. Não sendo mais registradas em conta de reserva de capital, passariam elas a serem classificadas em contas de receita, transitando pelo resultado e, sem a previsão expressa de sua dedutibilidade do lucro real, poderiam ensejar interpretação no sentido de sua tributação pelo IPRJ e pela CSLL? A regra tributária prevista no artigo 443 do RIR de exclusão dessas parcelas da determinação do lucro real, desde que registradas como reserva de capital, teria sido suprimida? Se registradas em contas de receita, persistia a isenção do PIS e da Cofins?

Em vista das modificações perpetradas pela Lei n.º 11.638/2007, foi editada a Medida Provisória n.º 449, de 03 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que instituiu um regime transitório de tributação, até que regulamentadas pela legislação fiscal as alterações promovidas pela lei contábil. No que tange às subvenções para investimentos, o seu artigo 18¹² previu o seu reconhecimento na conta de resultado do exercício, seguida da sua exclusão no Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur, afastando, assim, a sua tributação.

Em janeiro de 2015, entrou em vigor a Lei 12.973, de 13 de maio de 2014, que, assim como a Lei n.º 11.638/2007, teve como objetivo adequar a contabilidade das empresas brasi-

11 - Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da Cofins as receitas:

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

[...]

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/Pasep as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

12 - Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17, às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I - reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II - excluir, no Livro de Apuração do Lucro Real, o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, para fins de apuração do lucro real;

III - manter o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente da doação ou subvenção na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 1976; e

IV - adicionar, no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III.

Parágrafo único. As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos cinco anos anteriores à data da doação ou subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

leiras ao regramento contábil internacional. Em seu artigo 30¹³, reproduzido pelo artigo 523 do atual Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018, o legislador voltou a prever que as subvenções para investimento não seriam computadas para fins de determinação do lucro real, desde que registradas na conta Reserva de Incentivos Fiscais - conforme possibilita o art. 195-A¹⁴ da Lei n.º 6.404/76 -, devendo ser utilizadas para absorção de prejuízos ou aumento de capital.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por sua vez, não tardou em reiterar os limites por ela entendidos para fins de caracterização de subvenção para investimento, ao incluir, por meio da Instrução Normativa n.º 1.556, de 31 de março de 2015, o parágrafo 7^o¹⁵ do artigo 112 da Instrução Normativa n.º 1.515, de 24 de novembro de 2014, prevendo a necessidade de sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

Relativamente ao PIS e à Cofins, os artigos 54¹⁶ e 55¹⁷ da Lei n.º 12.973/2014, alterando as Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, passaram a prever expressamente que as subvenções para investimento não integram suas bases de cálculo, inclusive quando concedidas mediante isenção ou redução de impostos, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Apesar das inúmeras alterações e ratificações promovidas pela legislação quanto à natureza das subvenções, sua classificação contábil, assim como sua eventual repercussão tributária, a Administração Tributária permaneceu impondo aos contribuintes diversos requisitos para fins de reconhecimento da subvenção como para investimento, não tributada pelo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, seja por não compor a sua base de cálculo ou devido à isenção concedida pela lei.

Com o advento da Lei Complementar n.º 160, de 07 de agosto de 2017, foram incluídos, por seu artigo 9^o¹⁸, os parágrafos 4^o e 5^o no artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, prevendo

13 - Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

14 - Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei) (Incluído pela Lei n.º 11.638, de 2007).

15 - Não poderá ser excluído da apuração do lucro real a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos

16 - Art. 54. A Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:

*Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

[...]

§ 3º

[...]

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;*

17 - Art. 55. A Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

[...]

§ 3º

[...]

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público

18 Art. 9º O art. 30 da Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

*Art. 30.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados*.

expressamente que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições, senão: (i) ser registrada em reserva de lucros; (ii) absorver prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou (iii) aumentar o capital social.

2 Jurisprudência dos Tribunais

Até a edição da Lei Complementar n.º 160/2017, a discussão no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) dizia respeito ao cumprimento ou não das exigências do Parecer Normativo CST n.º 112/78 para fins da caracterização das subvenções como para investimento, com sua consequente exclusão do lucro real e isenção de PIS e Cofins.

Considerando a grande maioria das decisões proferidas em esfera administrativa, a caracterização da subvenção como para investimento estava condicionada a: (i) intenção do Poder Público de transferir capital à iniciativa privada, a ser identificada por meio de instrumentos normativos e para fins de expansão ou implantação de empreendimento econômico; (ii) identidade do beneficiário da subvenção e o titular do empreendimento; (iii) desnecessidade de sincronia entre o recebimento do incentivo e o seu emprego no empreendimento, não podendo, no entanto, o primeiro exceder o segundo; (iv) contabilização dos bens e direitos adquiridos com a subvenção no ativo imobilizado; e (v) contabilização dos valores como reserva de capital ou reserva de incentivos, não distribuíção a título de lucros, somente podem ser utilizados para aumento de capital ou absorção de prejuízos.

Após o advento da LC n.º 160/2017, as turmas ordinárias do CARF passaram a considerar os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal como subvenções para investimento, limitando-se a verificar o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014.

Na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), a maioria dos julgados aplicou a nova previsão de forma imediata e retroativa. Todavia, ainda existe divergência¹⁹ e parte dos Conselheiros Representantes da Fazenda defende que cabe a verificação se os incentivos/benefícios de ICMS foram efetivamente concedidos para expansão ou implantação de empreendimentos econômicos, haja vista que esta seria uma condição constante do caput do artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014.

No Supremo Tribunal Federal (STF), encontra-se pendente a conclusão do julgamento do RE n.º 835.818, Tema 843 de Repercussão Geral, em que se discute a possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins dos valores correspondentes aos créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal.

De acordo com a Fazenda Nacional, o crédito presumido de ICMS é uma subvenção para custeio e não para investimento, não havendo, portanto, previsão legal para a sua exclusão das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Após 6 votos favoráveis aos contribuintes e 5 votos favoráveis à Fazenda Nacional, o julgamento foi suspenso por pedido de destaque formulado pelo ministro Gilmar Mendes em sessão virtual realizada em abril de 2021. Além disso, em virtude da aposentadoria do ministro Marco Aurélio, a relatoria do caso será redistribuída, com a possibilidade de que o seu sucessor profira voto em outro sentido e altere o resultado do julgamento.

Em seu voto, o ministro relator Marco Aurélio entendeu pela impossibilidade de tributação, por concluir que o crédito presumido de ICMS implica redução ou ressarcimento de custos, cuja natureza é distinta da de receita, base de cálculo do PIS/Cofins. O ministro Edson Fachin, por sua vez, acompanhou o relator, acrescentando que o artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, na redação dada pela Lei Complementar n.º 160/2017, equiparou os conceitos de subvenção para custeio

19 - Nesse sentido, vale citar Acórdão n.º 9101-006.021, julgado em 9 de março de 2022, pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e o Acórdão n.º 9101-006.113, julgado em 12 de maio de 2022, pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

e de subvenção para investimento no que se refere a benefícios fiscais envolvendo o ICMS, de modo a impossibilitar a tributação.

Já o ministro Alexandre de Moraes, que foi acompanhado pelos ministros Gilmar Mendes, Nunes Marques e Luiz Fux, votou em sentido contrário, entendendo não existir previsão na legislação infraconstitucional que afaste a tributação em debate. Defendeu, ainda, que a pretensão de não tributar pelo PIS/Cofins um benefício fiscal estadual seria uma agressão ao pacto federativo, pois, a seu ver, a concessão de benefício fiscal estadual não poderia, por via oblíqua, impedir a tributação pela União Federal. O ministro Dias Toffoli votou no sentido de que a base de cálculo do PIS/Cofins, após a Emenda Constitucional n.º 20/1998, é a receita, um conceito amplo, no qual se enquadraria o crédito presumido de ICMS. Sustentou, ainda, que o crédito presumido seria um recurso a mais para honrar débitos de ICMS e não mera redução ou simples recuperação de custos.

No Superior Tribunal de Justiça (STJ), a Primeira Seção decidiu, quando do julgamento dos Embargos de Divergência 1.517.492/PR, em 08 de novembro de 2017, pela impossibilidade de inclusão dos créditos presumidos de ICMS, incentivo fiscal concedido pelos estados, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de violação do Pacto Federativo (artigo 150, VI, "a"²⁰ da Constituição Federal).

Nos termos do voto da ministra Regina Helena Costa, foi afastado o argumento de que o incentivo fiscal, por implicar na redução dos custos, acarretaria, indiretamente, aumento do lucro do contribuinte, prevalecendo o entendimento de que, "*ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou*". Além disso, entendeu-se que tais valores não poderiam ser caracterizados como lucro, assim como tratar-se de exigência fundamentada em meras normas infralegais.

No julgado, deixou-se de se analisar os aspectos contábeis/tributários relativos ao crédito presumido de ICMS, a destinação do benefício concedido ao contribuinte, o seu possível enquadramento como subvenção para investimento, assim como os possíveis efeitos da então recém publicada Lei Complementar n.º 160/2017.

Tomando por base o julgamento dos EREsp n.º 1.517.492/PR, em 25 de junho de 2019, a Segunda Turma do STJ decidiu, quando do julgamento do Recurso Especial n.º 1.605.245/RS, nos termos do voto do Conselheiro Relator Mauro Campbell, que a discussão em torno do enquadramento do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento", "subvenção para custeio" ou "recomposição de custos" estaria prejudicada pelo fundamento adotado pela Primeira Seção.

Ponderou-se que, ao excluir os créditos presumidos de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL sob o fundamento de violação ao pacto federativo e pela impossibilidade de sua caracterização como lucro, o seu enquadramento nas diferentes hipóteses previstas na legislação e o cumprimento dos respectivos requisitos para que seja caracterizada como "subvenção para investimento" não poderia afetar a conclusão quanto à impossibilidade de tributação dos benefícios estaduais.

Foram também consideradas prejudicadas, por irrelevantes, as alterações promovidas pela Lei Complementar n.º 160/2017 no artigo 30 da Lei 12.973/14, mantendo-se o entendimento de que os créditos presumidos de ICMS não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de violação do Pacto Federativo.

Em 05 de abril de 2022, porém, a Segunda Turma do STJ, no julgamento do REsp 1.968.755/PR, também de relatoria do ministro Mauro Campbell, decidiu que "ao crédito presu-

20 - Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional n.º 3, de 1993)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

mido de ICMS se aplica o disposto nos REsp n.º 1.517.492/PR. Já aos **demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no artigo 10, da Lei Complementar n.º 160/2017 e no artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014**", devendo, portanto, serem observados aqueles requisitos.

Nos termos do voto do relator, adotou-se o entendimento de que os valores relativos às isenções e reduções de base de cálculo do ICMS não poderiam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pois nunca a integraram, jamais sendo contabilizados como receita. Ponderou-se que, "[...] se qualquer pessoa recebe uma isenção de qualquer tributo (seja municipal, estadual ou federal) ela simplesmente deixa de ser obrigada ao pagamento deste. Tal não significa que ela esteja recebendo um ingresso de receita nova (como acontece nos casos de concessão de créditos presumidos), mas simplesmente que está deixando de ter uma saída de despesas. O que se analisa é o impacto disso no IRPJ e na CSLL devidos por essa mesma pessoa que recebe a isenção".

Deixou-se de considerar, contudo, que em virtude da isenção de ICMS concedida, o contribuinte deixa de ter uma despesa tributária e, com isso, o seu resultado positivo é maior, já que a receita da sua atividade acoberta um passivo menor. Em sendo apurado um resultado maior do que aquele que se teria se ausente o benefício, o IRPJ e a CSLL suportado por esse contribuinte é também maior, *possibilitando que a União tribute, por via oblíqua, a parcela do incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou*²¹.

Considerando o entendimento firmado pela Primeira Seção quando do julgamento do REsp n.º 1.517.492/PR, tal qual ocorre no crédito presumido, as parcelas suprimidas pelos contribuintes em razão de isenções, reduções de base de cálculo ou quaisquer outros benefícios fiscais de ICMS impactam no resultado da pessoa jurídica e, com isso, no IRPJ e na CSLL por ela devidos, desvirtuando o Pacto Federativo.

O entendimento simplista adotado pelo d. ministro relator do REsp 1.968.755/PR deixou de observar que, se o montante relativo à isenção usufruída pela pessoa jurídica passar a compor a sua conta de reserva de incentivos fiscais, tal qual determina a lei, haverá uma redução do resultado apurado no regime do lucro real e, por decorrência lógica, a redução do IRPJ e da CSLL devidos por aquela pessoa jurídica.

Não foram abalizados os reais contornos da controvérsia, a qual há muito é alimentada por atos infralegais da Administração Tributária, como se verifica do Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 22/2003²², da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o qual prevê que os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento, nem subvenções correntes para custeio, configuram reduções de custos ou despesas, não se aplicando o disposto no art. 443 do RIR, de 1999.

Por decidir que "aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no artigo 10, da Lei Complementar n.º 160/2017 e no artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014", a 2ª Turma do STJ determinou a devolução do processo ao Tribunal Regional da 4ª Região para nova análise, agora sob esse aspecto.

Observa-se, ainda, que o entendimento firmado pela Segunda Turma diverge de posição adotada recentemente pela Primeira Turma do STJ quando do julgamento do Recurso Especial n.º 1.222.547/RS, realizado em 08 de março de 2022, que aplicou sem ressalvas o precedente firmado no REsp n.º 1.517.492/PR, afastando a incidência de IRPJ/CSLL sobre valores decorrentes de benefício fiscal de diferimento/isenção do ICMS, concedidos pelo Estado de Santa Catarina.

Diante dessa nova divergência entre as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ acerca da tributação de incentivos fiscais de ICMS, o tema deve voltar a ser analisado pela Primeira Seção do Tribunal Superior.

21 - Possibilidade afastada no REsp n.º 1.517.492/PR.

22 - Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5692&visao=anotado>, Acesso em 22 jul. 2022.

IRPJ: tributação da permuta na atividade imobiliária e a jurisprudência do STJ

Gustavo Froner Minatel

1 Introdução ao tema

O contrato de permuta de imóveis é negócio corriqueiro e ordinário para as pessoas jurídicas que têm por objeto o exercício de atividades imobiliárias como as de loteamento, incorporação, construção e venda e compra de imóveis. Permuta-se terrenos com unidades a construir, imóveis prontos por outros imóveis. Nesses contratos típicos prepondera a vontade das partes de trocar, sem que necessariamente os valores dos imóveis permutados sejam compatíveis.

2 Atividade imobiliária e a permuta

2.1 O contrato de permuta

O negócio jurídico de permuta ou troca está previsto no art. 533 do Código Civil², que equipara essa obrigação às operações de compra e venda, regulando apenas a quem deve suportar as despesas com o instrumento de troca e a possibilidade de anulação do negócio jurídico no caso de troca de valor desigual entre ascendentes e descendentes. Como visto, a legislação civil não definiu o negócio jurídico permuta, atribuindo o regime jurídico do contrato de compra e venda com as modificações sobre o pagamento de despesas e anulabilidade.

De fato, as obrigações são semelhantes, ambas são contratos consensuais, bilaterais e onerosos, com as mesmas garantias relativas aos vícios redibitórios e a evicção, distanciando-se um contrato de outro apenas no tocante ao objeto. Na compra e venda há definição de preço pela coisa e na permuta não há preço. Com efeito, o contrato de permuta pressupõe que o escambo ou troca se dê com coisas que não o dinheiro. De outro lado, o contrato de compra e venda pressupõe o pagamento em dinheiro³, o que o diferencia do contrato de permuta. Nesse sentido, as lições de Pontes de Miranda⁴:

Não há preço, no sentido próprio; porque um dos figurantes promete um bem, que não é dinheiro, e o outro figurante promete outro bem, que não é dinheiro. A troca não deixa de ser troca se a contraprestação, em vez de ser só outra coisa, consiste na outra coisa mais importância pecuniária, que serve à correspondência de valores.

Portanto, é possível concluir que, embora semelhantes, o contrato de permuta é distinto da operação do contrato de compra e venda no seu objeto, assim como na manifestação de vontade das partes, que não pretendem pactuar o recebimento de um preço, mas sim trocar coisas sem a fixação de um valor ou preço.

A Administração Tributária, com a publicação do IN SRF n.º 107/1988⁵, delimitou o con-

1 - Mestre em Direito do Tributário pela PUC-SP, professor da PUC-Campinas, Facamp e IBET; advogado sócio da Minatel Advogados.

2 - **Art. 533.** Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, com as seguintes modificações:

I - salvo disposição em contrário, cada um dos contratantes pagará por metade as despesas com o instrumento da troca;

II - é anulável a troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem consentimento dos outros descendentes e do cônjuge do alienante.

3 - **Art. 481.** Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe preço em dinheiro.

4 - MIRANDA, Pontes de Tratado De Direito Privado. São Paulo: Bookseller, Tomo 38. Pág. 379 BookSeller 2015

5 - Item 1.1 da IN SRF n.º 107/1988.

ceito de permuta de imóveis para fins tributários como toda e qualquer operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, ainda que ocorra, por parte de um dos contratantes o pagamento de parcela complementar em dinheiro aqui denominada torna. É importante destacar que a existência da torna não desqualifica o negócio permuta, prevalecendo a essência (objeto) do negócio, que é a troca. Segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior⁶, a definição do tipo de contrato deve levar em conta a vontade das partes:

Nesse sentido, para efeitos de distinção entre permuta com torna e compra e venda com dação em pagamento, não é só o critério do valor a maior ou a menor (interesse econômico) que deve ser levado em consideração, mas a conformação jurídica do negócio. Conformação jurídica diz respeito não apenas à forma jurídica do negócio (permuta ou compra e venda), mas também à ação negocial jurídica, isto é, a produção dos efeitos jurídicos por ela previstos.

Como exposto, a natureza jurídica do contrato deve espelhar a vontade das partes. Na permuta prevalece a troca de uma coisa por outra, sendo a torna mero complemento que não se pode confundir com o preço, objetivo do contrato de compra e venda.

A Instrução Normativa (IN) SRF n.º 107/1988, ao disciplinar a matéria entre pessoas jurídicas, dispôs no item 2.1.1 que no caso de permuta sem pagamento de torna, as permutantes não terão resultado a apurar, uma vez que cada pessoa jurídica atribuirá ao bem que receber o mesmo valor contábil do bem baixado em sua escrituração.

Essa norma ainda vigente outorga interpretação segura para que as pessoas jurídicas, nas operações de permuta, ofereçam à tributação apenas a eventual torna em dinheiro, sendo que eventual ganho ou receita somente será aferido no momento da venda do imóvel recebido em permuta. Essa espécie de diferimento da tributação para a alienação do ativo foi recepcionada e mantida pela legislação que normatizou os efeitos e consequências tributárias da adoção das novas regras de contabilidade veiculadas pela Lei n.º 11.638/2007. Com efeito, a Lei n.º 12.973/2014⁷ determinou que o eventual lucro decorrente da avaliação a valor justo das unidades imobiliárias tributadas somente será computado no lucro real quando o imóvel recebido em permuta for alienado.

O lucro presumido não é mencionado na instrução normativa que regulamentava a tributação da permuta, uma vez que esse regime não se aplicava à construção civil e atividade imobiliária até a edição da Lei n.º 9.718/1998 que revogou o art. 36 da Lei 8.981/1995.

2.2 O Lucro presumido e a atividade imobiliária

Como exposto, o exercício da atividade imobiliária não permitia que as pessoas jurídicas optassem pela tributação pelo lucro presumido. As empresas que praticavam essa atividade deveriam, necessariamente, tributar suas atividades pelo lucro real.

Entretanto, com a publicação da Lei n.º 9.718/1998⁸ foi permitida a opção pela tributação na sistemática do lucro presumido para as pessoas jurídicas que têm por objetivo social o exercício das atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda. Para as pessoas jurídicas que explorem essa atividade, atribui-se como

6 - FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio Júnior. Da Permuta no direito brasileiro in Revista De Direito Privado vol. 62 (abril-junho de 2015) São Paulo: Revista dos Tribunais pág. 5.

7 - A Lei n.º 12.793/2014 acresceu o § 3º ao art. 27 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 que tem a seguinte redação:

Art. 27.

[...] § 3º Na hipótese de operações de permuta envolvendo unidades imobiliárias, a parcela do lucro bruto decorrente da avaliação a valor justo das unidades permutadas será computada na determinação do lucro real pelas pessoas jurídicas permutantes, quando o imóvel recebido em permuta for alienado, inclusive como parte integrante do custo de outras unidades imobiliárias ou realizado a qualquer título, ou quando, a qualquer tempo, for classificada no ativo não circulante investimentos ou imobilizado.

8 - O art. 14 da Lei n.º 9.718/1998 listou as hipóteses em que o lucro real é obrigatório sem mencionar a atividade imobiliária.

presunção de lucro para fins de IRPJ o percentual de 8% sobre a receita bruta⁹, inclusive sobre as receitas financeiras decorrentes dessa atividade.

A permissão para adoção ao lucro presumido tornou-se interessante para grande parte do segmento tendo em vista a junção de dois fatores, (i) a simplicidade para sua apuração, que não demanda tantos controles como a tributação sob as regras do lucro real, inclusive a adoção do regime de caixa e (ii) a diminuta carga tributária em razão do percentual de lucro atribuído para a atividade. A tributação para essas pessoas jurídicas passa a depender apenas do reconhecimento da receita para fins de aplicação dos percentuais de presunção do lucro presumido.

Nas operações de venda das unidades imobiliárias, a adoção do reconhecimento das receitas pelo regime de caixa¹⁰ determina que a receita deve ser reconhecida no momento em que ocorra o ingresso financeiro. A questão controversa passa a ser nos contratos de permuta para definir o momento em que tem receita auferida e se aplicável o regramento previsto na IN SRF n.º 107/1988 para que fosse tributada apenas a torna.

Como exposto, no início as manifestações da Receita Federal do Brasil tendiam a não questionar a aplicação das regras da IN SRF n.º 107/1988 para que mesmo as empresas do lucro presumido considerassem como receita realizada apenas o ingresso em dinheiro. No entanto, com a publicação do Parecer Normativo n.º 9/2014, a posição da Administração Tributária ficou posição no sentido que *na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido, dedicada a atividades [...], constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna*¹¹.

O primeiro argumento aduzido no mencionado parecer é que a IN SRF n.º 107/1988 não se aplica às pessoas jurídicas tributadas sob a sistemática do lucro presumido, o que se justificaria pela redação do seu preâmbulo que restringe a regulamentação da tributação das operações de permuta apenas para as pessoas físicas e jurídicas tributadas pelo lucro real.

Com a devida vênia, o fato da IN SRF n.º 107/1988 não mencionar em seu preâmbulo a sua aplicação para o já existente regime do lucro presumido não pode ser tomado como razão jurídica para a não aplicação das normas nela veiculadas para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido. Com efeito, se houvesse a menção ao lucro presumido, a instrução normativa seria etérea ou até ilegal, uma vez que o exercício da atividade imobiliária obrigava a pessoa jurídica à sistemática do lucro real.

Não obstante, é preciso lembrar que se trata de um ato infralegal que não detém competência para inovar o ordenamento, ou seja, sua função é apenas explicitar as normas que são extraídas do conjunto de leis que regem a tributação da permuta. Nesse sentido, as regras veiculadas pela debatida instrução normativa, quando compatíveis com o ordenamento, devem ser aplicadas mutatis mutandi para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido.

Assim, deve ser aplicado para o lucro presumido as definições sobre o contrato de permuta, os conceitos de unidade imobiliária e, o mais relevante, a conclusão de que na operação de permuta não há resultado a tributar. A interpretação está de acordo com a essência do contrato de permuta que não tem no seu objeto o elemento preço, ou seja, o contrato de permuta não pressupõe (nem a vontade das partes) aferir o valor das coisas trocadas, não há preço, portanto, não há resultado de ganho ou perda.

Interpretar diferente seria desnaturar o contrato de permuta para a compra e venda, ignorando a existência do contrato típico de permuta, o que, pra fins de direito tributário, é expressamente vedado pelo Art. 110 do Código Tributário Nacional¹².

9 - Art. 15 da Lei n.º 9.249/2005.

10 - Art. 30 da Lei n.º 8.981/1995.

11 - Conclusão do Parecer Normativo n.º 9/2014 no subitem 13.1.

12 - CTN **Art. 110**. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Outro fundamento trazido no Parecer Normativo Cosit n.º 9/2014 que justifica a tributação sobre o imóvel recebido em permuta é que essa operação representa ingresso de receita por ser equiparada a uma operação de compra e venda, por consequência, base de cálculo do lucro presumido.

Nesse ponto, além de enfrentar o conceito de receita, é preciso examinar se o regime de caixa permite a sua tributação de forma imediata. No entanto, em que pese restar configurada a remuneração pelo exercício da atividade econômica, é preciso destacar que mesmo trilhando todos os caminhos para a tributação, nem todo contrato de permuta dá azo ao reconhecimento de receita.

O conceito jurídico de receita bruta aplicável tanto para as pessoas jurídicas tributadas no lucro real, como para as optantes do regime do lucro presumido, está consignado no art. 12 do Decreto-Lei 1.598/1977, com a redação que lhe conferiu a Lei n.º 12.973/2014.

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Não é preciso esforço interpretativo para concluir que as receitas decorrentes do exercício da atividade imobiliária estão contidas no inciso I ou ainda de forma residual na previsão do inciso III do mencionado artigo. Todavia, o fato de a receita das atividades das pessoas jurídicas ser compatível com o conceito de receita bruta não é condição suficiente para autorizar a tributação das operações de permuta.

Isso porque na operação de permuta falta o ingresso que represente mutação no patrimônio. A atividade imobiliária tem como fonte de receita a venda de bens imóveis construídos, incorporados ou, mesmo, revendidos. A nova legislação do lucro real trouxe uma sessão própria para consignar o diferimento da tributação exatamente porque a permuta não é a remuneração pelo exercício da atividade imobiliária. A mera troca de ativos para essas empresas não afeta o resultado, pois o fato é permutativo e não representa a realização de receita da atividade. É dizer não à capacidade contributiva.

A doutrina vai mais adiante para afirmar que a tributação da operação de permuta sem torna ofende as normas gerais do Imposto de Renda, pois estar-se-ia tributando renda ainda não realizada. Nesse sentido, as lições de Bulhões Pedreira¹³:

Se os direitos recebidos na troca são dinheiro não há dúvida de que o lucro está realizado. Mas se não tem valor em dinheiro determinável com precisão, ou não podem, com facilidade, ser convertidos em dinheiro, ainda não há lucro real ou efetivo. É o caso, por exemplo, de permuta de um bem por outro cuja realização em dinheiro, ou em direitos com liquidez, depende de nova troca no mercado. Nesse caso não há realização de lucro potencial, mas sua transferência de um bem para outro.

Vale lembrar que na permuta não há preço, sendo que os contratantes apenas manifestam a vontade de trocar uma coisa por outra sem ter qualquer relevância para o negócio

13 - PEDREIRA, José Luiz Bulhões, **Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas**, Rio de Janeiro: JUSTEC v. 1, pág. 281.

jurídico a valoração dos bens permutados.

É por essa característica que não se pode admitir a equiparação para fins de incidência tributária do contrato de permuta ao contrato de compra e venda. Como exposto desde o início, os contratos são semelhantes, mas se distanciam em um elemento essencial, o objeto. O Código Civil determina que as disposições do contrato de compra e venda sejam aplicadas ao contrato de permuta, entretanto, isso não autoriza a conclusão de que o negócio jurídico seja o mesmo. Ao contrário, o art. 533 reforça a ideia de que são dois tipos de contratos com efeitos distintos em razão do seu objeto. Também não é caso de falar-se em aplicação de analogia, pois há expressa vedação ao exercício da tributação nessa hipótese¹⁴.

Ademais, ainda que essa equiparação plena fosse possível, é preciso lembrar que a tributação da atividade imobiliária é realizada segundo o denominado regime de caixa¹⁵, ou seja, a tributação só ocorre na medida em que houver recebimento, ingresso de moeda. Na operação de permuta não há o ingresso financeiro, condição necessária para definir o momento da tributação.

Em face da posição firmada anteriormente pela RFB, a matéria foi submetida ao crivo do Poder Judiciário, que, em reiteradas decisões, manifestou-se pela não tributação (seja pelo imposto sobre a renda, CSLL PIS e Cofins) do imóvel recebido em permuta diante da ausência de realização da renda, como se pode ver da ementa do seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE OPERAÇÕES DE PERMUTA DE IMÓVEIS. ABSTENÇÃO DO RECOLHIMENTO. ALEGAÇÃO DE QUE PERMUTA DE IMÓVEIS GERA RECEITA TRIBUTÁVEL. PRETENSÃO DE REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA N. 7/STJ. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. I - Na origem, trata-se de mandado de segurança, com valor da causa atribuído em R\$ 100.000,00 (cem mil reais), impetrado com o objetivo de compelir a autoridade coatora a tributar os filiados da parte impetrante pelo lucro presumido, permitindo a estes que se abstenham do recolhimento das contribuições ao PIS/COFINS e IRPJ/CSSL incidentes sobre as operações de permuta de imóveis. Na sentença, julgou-se procedente o pedido. No Tribunal de origem, a sentença foi mantida. Nesta Corte, não se conheceu do recurso especial da parte. II - Nesse panorama, a afirmação do recorrente de que a permuta de imóveis gera receita tributável para a empresa vai de encontro à convicção do julgador, atraindo o óbice constante da Súmula n. 7/STJ. No mesmo diapasão, confira-se: REsp n. 656.242/DF, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 7/10/2004, DJ 25/10/2004, p. 264. III - Por outro lado, ainda que afastado o óbice, o entendimento deste sodalício se encontra no sentido de que o contrato de troca ou permuta não deverá ser equiparado na esfera tributária ao contrato de compra e venda, pois não haverá auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca. Sobre o assunto, destaca-se o seguinte precedente, in verbis: REsp n. 1.733.560/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 17/5/2018, DJe 21/11/2018. IV - Agravo interno improvido.

(STJ - AgInt no REsp: 1796877 SC 2019/0037512-3, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 05/12/2019, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 11/12/2019).

14 - CTN **Art. 108**. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
I - a analogia;

15 - Além da expressa previsão legal contida no art. 30 da Lei n.º 8.981/1995, a IN SRF n.º 104/1998 permite a adoção do regime de caixa para todas as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido.

Diante da reiterada jurisprudência, a Procuradoria da Fazenda Nacional, admitindo a impossibilidade de tributação do imóvel recebido em permuta, editou o Despacho PGFN n.º 167, de 08 de abril de 2022, desistindo de exigir o IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre essas operações.

No referido ato, restou consignado pela PGFN que *o contrato de troca ou permuta não deve ser equiparado, na esfera tributária, ao contrato de compra e venda, pois não haverá, em regra, auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca. O art. 533 do Código Civil apenas ressalta que as disposições legais referentes à compra e venda se aplicam, no que forem compatíveis, com a troca no âmbito civil, definindo suas regras gerais. Como corolário, não havendo comprovação documental em sentido contrário, nem parcela complementar, o valor do imóvel recebido nas operações de permuta com outro imóvel não deve ser considerado receita, faturamento, renda ou lucro para fins do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apurados pelas empresas optantes pelo lucro presumido.*

Assim, as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias condizentes a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante, em bens ou dinheiro, recebido em pagamento, referente às unidades imobiliárias vendidas, não sendo mais aplicável o Parecer Normativo Cosit n.º 9/2014.

3 Conclusões

Em face de todo o exposto, concluímos que:

- (i) Contrato de permuta é distinto da operação do contrato de compra e venda no seu objeto, assim como na manifestação de vontade das partes que não pretendem pactuar o recebimento de um preço, mas sim trocar coisas;
- (ii) A Instrução Normativa SRF n.º 107/1988 é aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido que tenham por objeto a atividade imobiliária, assim entendido o loteamento, incorporação, construção e venda e compra de imóveis;
- (iii) Na atividade imobiliária, as operações de permuta sem torna não se traduzem em receita para compor a base de cálculo dos tributos apurados na sistemática do lucro presumido, como definido pela jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, não sendo mais aplicável a orientação contida no Parecer Normativo Cosit n.º 9/2014.

Descontos e Bonificações Comerciais nas Compras: natureza de "redução de custo" (regra contábil) ou "receita" (regra fiscal)?

José Antonio Minatel¹

Honrado com o convite para participar do livro digital comemorativo dos dez anos do Seminário Catarinense de Atualidades Jurídico-Contábeis, aproveito esse espaço que me foi disponibilizado para novas reflexões sobre o injustificado distanciamento entre regras contábeis e regras fiscais, estipuladas para o tratamento de determinadas operações praticadas pelas pessoas jurídicas.

Ultrapassada a fase em que a contabilidade da empresa era estruturada basicamente para atendimento do Fisco, esperava-se que, pelo processo de conversão das regras contábeis brasileiras ao padrão internacional e desgarramento do propósito anterior, houvesse uma evolução racional da legislação tributária no sentido de buscar aproximação com esses novos registros e apurações determinados pela ciência contábil, especialmente quando inspirados na diretriz da primazia da essência sobre a forma, comando igualmente relevante para determinar a base de incidência de tributos.

Não se desconhece que há um novo papel atribuído para as demonstrações financeiras, voltado para evidenciar a potencialidade econômica de cada entidade empresarial, como são as regras que determinam a avaliação de ativos e passivos a valor presente (AVP), como também as que exigem avaliação a valor justo (AVJ), específicas regras aqui trazidas só a título de exemplo. Por evidente, por revelarem natureza de avaliação de potencialidade ainda não realizada, esses ajustes contábeis (que provocam mutações no patrimônio das entidades empresariais) não podem ser simultaneamente tomados para incidência de qualquer tributo, pela ausência de materialidade da qual pudesse ser destacada parcela a ser entregue ao poder público a título do tributo. Portanto, inteiramente justificável e pertinente que, diante dessas diferentes realidades, marchem em direções opostas os comandos das regras contábeis e fiscais, mediante procedimentos de ajustes idealizados pela legislação tributária para neutralizar esses efeitos dos registros contábeis.

Todavia, nessa breve reflexão pretende-se demonstrar equívoco da administração tributária que revela divórcio interesseiro e distorcido, como acontece com a negativa de efeitos tributários para novas apurações contábeis que avançam para valorizar o conteúdo do fato econômico objeto do registro. Para essa demonstração, volta-se ao tema que revela teimosia no tratamento tributário atribuído para os valores de "bonificações" e "descontos comerciais", ajustados entre fornecedor e comprador, nas operações de compras de mercadorias.

2 Registros contábeis com diferentes funções

Nos primeiros estudos² sobre o tema, anotamos que é comum encontrar registro contábil de operação referente a quantitativo de mercadorias recebidas em "bonificação" apontando, impropriamente, a conta de "receita" como contrapartida para a escrituração do ingresso de mercadorias no estoque da adquirente sem custo, procedimento que conduz à indevida apuração de "receita" no momento da entrada das mercadorias. Além do mais, haveria duplo reconhecimento de "receita" para a mesma mercadoria, a primeira vez no momento da sua entrada e, posteriormente, no momento da sua saída pela venda.

1 - * Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-São Paulo; professor de Direito Tributário nos cursos de graduação e pós-graduação da Faculdade de Direito da PUC-Campinas; professor nos cursos de pós-graduação do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; autor do livro "Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação", publicado pela MP Editora; ex-Delegado da Receita Federal em Campinas (SP); ex-membro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda em Brasília; membro integrante da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB-SP; advogado e consultor tributário.

2 - MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 227.

Esse procedimento não condiz com a realidade, nem com os preceitos norteadores da elaboração das demonstrações financeiras, além de, por evidente, distorcer a apuração do resultado da empresa adquirente das mercadorias. Isso porque não há “receita” no momento do recebimento de “mercadorias bonificadas”, pois ainda não há atividade inerente à sua obtenção, tampouco ingresso financeiro. Pelo contrário, no recebimento de mercadorias é pertinente a aferição dos “custos” dos bens adquiridos, levando em consideração os desembolsos já efetuados e outros desenhos líquidos e certos já compromissados.

Não se desconhece a dificuldade na identificação do conteúdo de cada negócio jurídico para efeito de avaliação da sua natureza e do seu pertinente registro contábil. Não é diferente no tema de identificação de “receita”, como reconhecem os mestres da ciência contábil ao apontarem que:

De modo figurativo, o ato de se registrar receitas junto às demonstrações contábeis encontra-se envolto em desafios de duas ordens, sendo: i) tempestividade no reconhecimento; e (ii) coerente alocação em face do fato econômico gerador³. (destaques acrescidos).

Para levar adiante esses desafios, extrair de cada contrato a essência dos direitos e obrigações, tendo como referencial o patrimônio da entidade afetada, é a conduta exigida dos profissionais para nortear a forma do respectivo registro contábil⁴. Assim, no recebimento de mercadorias adquiridas para a revenda, deve a pessoa jurídica registrar a compra pelo seu “custo de aquisição”, custo conhecido naquele momento e que deve corresponder ao preço efetivamente ajustado com o vendedor, acrescido dos demais gastos suportados até a entrada no estabelecimento da adquirente⁵.

Em regra, o valor da operação que aparece no documento fiscal é utilizado como o primeiro indicativo do preço (custo de aquisição) para efeito desse imediato registro. No entanto, a nota fiscal emitida pelo remetente das mercadorias não substitui o contrato de venda e compra. Por ser obrigação tributária acessória⁶ de responsabilidade do vendedor das mercadorias, a nota fiscal está submetida a outras regras no interesse da legislação tributária, como, por exemplo a indicação do valor da operação para efeito de cálculo dos tributos devidos pelo vendedor. Para fins tributários, esse valor da operação pode não corresponder ao efetivo “custo de aquisição” a ser suportado pelo adquirente, hipótese em que será objeto de ajustes na escrituração contábil, para mais ou de forma a que venha refletir o verdadeiro encargo a ser desembolsado pela empresa compradora.

Essa assertiva encontra fundamento nas diretrizes fixadas pela ciência contábil. Eis o conceito de “custo de aquisição” extraído das regras ditadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que aparece na Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TG 16⁷:

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao

3 - FLORES, Eduardo; MARTINS, Eliseu; BRAUNBECK, Guilherme Oscar. “Nada de Novo no Front: A Constante Busca pelo Adequado Reconhecimento Contábil de Receitas”. In *Revista de Direito Contábil Fiscal* nº 1. São Paulo: MP Editora, 2019, p. 60.

4 - Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 01/11/2019, define Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro.

5 - Esse também é o comando da legislação tributária, como se extrai do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018. Eis a regra: “Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º. O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

6 - CTN: “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. [...] § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

7 - NBC TG 16 (R2) Estoques – alterada e atualizada (DOU de 22/12/2017).

fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. **Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.** (Nova Redação dada pela Resolução CFC nº 1.273/2010) – grifos acrescidos.

No texto transcrito sublinhamos a confirmação de que o “custo de aquisição” corresponde ao “preço de compra”, assim como está deliberadamente negritada a parte final para atribuir destaque ao comando que enfatiza o procedimento que é sustentado no presente estudo, indicando que a regra contábil converge para confirmar que os **“descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição”**.

Em atendimento à regra contábil em destaque, se o registro do “custo” da operação de compra estiver majorado frente ao pacto negocial firmado com o fornecedor, porque não foi considerado o “reembolso”, o “desconto” ou a “bonificação” na modalidade de unidades adicionais sem cobrança, vantagens essas que reduzem o valor da obrigação (ou contribui para liquidá-la), há necessidade de ajustes para neutralizar o excesso de “custo” inicialmente registrado. A técnica contábil para essa neutralização recomenda que se faça registro contábil para ajuste do “custo” excedente (valor do “reembolso”, do “desconto”, ou da “bonificação”) a crédito em conta retificadora (ou redutora) daquela que registra o respectivo “custo de aquisição”, trazendo-o ao seu valor real.

No entanto, não pode essa conta “redutora de custo” ser tomada indevidamente como se reunisse atributos de conta de “receita”, unicamente pela sua vocação natural de apresentar saldos credores (que serão confrontados com os saldos devedores dos custos para apuração do custo líquido efetivo). Precipitada e equivocada essa consideração, pois não parece lógico, nem racional, que o ajuste contábil para diminuição do valor do “custo” possa transformar a parcela excedente (do custo) em “receita”.

3 “Receita”: ingresso esperado nas operações com clientes e não com os fornecedores

O título deliberadamente atribuído para esse tópico é reflexão que encontra fundamento em outras regras ditadas pela ciência contábil. Passando dos “custos” para a outra vertente, que é a da “receita”, invoca-se a clareza do esclarecimento sobre o adequado tratamento contábil, para o reconhecimento de “receita” auferida pelas pessoas jurídicas, inicialmente previsto no CPC 30 expedido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis que assim se dispunha:

Mensuração da Receita

9. A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, **deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador**⁸. (grifos acrescidos)

Embora esse CPC 30 já tenha sido substituído e atualizado pelo CPC 47, o esclareci-

8 - Resolução CFC nº 1.412/12, que “dá nova redação à NBC TG 30 – Receitas”, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade em 26 de outubro de 2012 e revoga a Resolução CFC nº 1.187/09.

mento parece óbvio ao enxergar a “receita” unicamente na perspectiva do vendedor, nunca do comprador. Além disso, é relevante destacar que as expressões ali utilizadas convergem para confirmar essa obviedade, ao registrar com precisão que a “receita” deve ser dimensionada pelo “valor justo” (contratado) da parcela “recebida ou a receber”, em regra “proveniente de uma transação [...] entre a entidade e o comprador”. Portanto, de forma lógica aborda a “mensuração da receita” na perspectiva da “entidade” que figura na relação jurídica como vendedora, nunca da compradora.

Além disso, ao mencionar que a “contraprestação” esperada pelo vendedor (“receita”) deve ser “deduzida de quaisquer **descontos comerciais e/ou bonificações** concedidos pela entidade ao comprador”, está confirmando que o valor do “reembolso”, “desconto” ou das “bonificações” comerciais seja sempre tratado como elemento reductor do valor do negócio pactuado, traduzindo “**não receita**” também para o vendedor, pela necessária redução do valor esperado como “receita”. Por decorrência lógica, o valor que não será pago pelo adquirente não pode significar “custo” para o comprador, tampouco “receita” obtida na compra. Pelo contrário, o “reembolso” ou “desconto” só pode representar uma redução do “custo de aquisição” na perspectiva do adquirente das mercadorias (item 11 do CPC n.º 16), jamais suposta “receita” obtida na compra.

A propósito, não é demais repetir que “**receita**” pressupõe “ingresso” (efetivo ou a receber) que é esperado das **atividades** desempenhadas pelas pessoas jurídicas, conforme diretriz inicial registrada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis no mesmo CPC n.º 30:

7. Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das **atividades ordinárias** da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários⁹.

Esses pronunciamentos técnicos têm avançado para confirmar essa intrínseca natureza de “receita” como ingresso proveniente de “vendas” (e não de “compras”), ou seja, ingresso decorrente de atividades normais da pessoa jurídica voltadas para a colocação de bens ou serviços no mercado.

Com efeito, essa premissa continua confirmada pela nova diretriz contábil expedida pelo CPC n.º 47, em vigor a partir de 2018 em substituição ao mencionado CPC n.º 30, novo Pronunciamento Contábil aprovado com o significativo título de “**Receita de Contrato com Cliente**”, nova diretriz que traz avanços ao priorizar a essência das operações em detrimento da forma. No entanto, invocando a previsão contida no artigo 59 da Lei n.º 12.973/2014¹⁰ para novos métodos e critérios de apuração dos resultados das pessoas jurídicas, os efeitos tributários do CPC n.º 47 foram apressadamente afastados pela administração tributária mediante inclusão do Anexo IV na IN-RFB n.º 1.753/2017, alteração promovida pela IN-RFB n.º 1.889/2019 com foco exclusivo na arrecadação, viés interesseiro que dificulta a possibilidade de união estável entre as regras contábeis e regras fiscais, como já registramos em específico estudo¹¹ anterior.

A despeito dessa rejeição dos efeitos fiscais, não se pode ignorar o tom e a clareza da mensagem expedida pela ciência contábil, pois seu título é sintomático e suficiente para indicar que a “receita” deve ser apurada por aquele que espera ingresso proveniente da “venda” (não pela compra), na perspectiva das operações praticadas pelo “vendedor” com o seu “cliente” (comprador) e não sob a ótica daquele que participa da operação como adquirente (comprador).

9 - CPC n.º 30, aprovado como NBC TG 30 – Receitas, pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n.º 1.412, de 2012 que esteve vigente até 31.12.2017, e substituída a partir de 01.01.2018 pela NBC TG 47, de 25 de novembro de 2016.

10 - Lei n.º 12.973/2014: “Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria”.

11 - MINATEL, José Antonio. “Por uma união estável entre Contabilidade e Legislação Tributária, em lugar do divórcio pontual e interesseiro”. In **Revista de Direito Contábil Fiscal n.º 1**. São Paulo: MP Editora, 2019, p. 151/167.

A nova definição contábil para o vocábulo “receita” também preserva as notas qualificadoras já ressaltadas nesse estudo, como aparece no Apêndice “A” do novo CPC n.º 47, nos seguintes termos:

Receita – Aumento nos **benefícios econômicos** durante o período contábil, originado no curso das **atividades usuais da entidade**, na forma de **fluxos de entrada** ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

A tônica do “ingresso” para caracterizar a “receita” continua embutida na abrangência técnica do conteúdo das expressões “fluxos de entrada”, provenientes das “atividades usuais” da pessoa jurídica, que materializem “benefícios econômicos” para a entidade, ao lado de outros negócios jurídicos que, mesmo sem ingresso financeiro, são assim tratados pela regra contábil para evidenciar outras vantagens que propiciem “aumento do patrimônio” da pessoa jurídica, ainda que decorrentes de procedimento idealizado para neutralizar registro anterior de efeito contrário (ex: “redução nos passivos”).

Evidente que o registro contábil deve evidenciar a essência do conteúdo da operação relatada pelo documento que lhe serve de suporte, sem exigência de grandes formalidades. Aliás, a informalidade é confirmada pela legislação consumerista¹² ao indicar que a fixação do “preço” é materializada na celebração do contrato, mediante forma escrita ou até verbal, ainda que o “preço” final fique sujeito a ajuste futuro. Ensina o Professor Silvio Venosa:

A compra e venda não se subsume, como regra geral, à forma especial. Pode ser ultimada verbalmente ou por escrito, público ou particular. Em sua essência, o contrato é meramente consensual¹³.

Coerente com esses indicativos, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 47) também confirma as múltiplas formas “(por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios)”¹⁴ para evidenciar o conteúdo do “contrato com cliente”, como suporte hábil para o registro contábil dessas operações.

A praticidade na demonstração dos negócios comerciais está em plena sintonia com os ensinamentos da doutrina¹⁵, ao confirmar que “pedidos de compras” entre fornecedor e adquirente, mesmo que informais e por meio eletrônico, são instrumentos hábeis para demonstrar os direitos e obrigações assumidos em cada negócio, a forma do “preço” ajustado e as demais condições do contrato, na linha dos ensinamentos de Pontes de Miranda¹⁶.

Primazia da essência sobre a forma, na identificação de direitos e obrigações assumidos em cada “contrato com cliente”, é a diretriz adotada pela ciência contábil com o objetivo de uniformizar as demonstrações financeiras das empresas, percepção dos negócios jurídicos que vem exteriorizada em didático comando da norma contábil que, pela sua clareza, merece ser reproduzido:

12 - Lei nº 8.078/90 (Código do Consumidor): “Art. 48. As declarações de vontade constantes de escritos particulares, recibos e pré-contratos relativos às relações de consumo vinculam o fornecedor, ensejando inclusive execução específica, nos termos do art. 84 e parágrafos”.

13 - VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil. Contratos em Espécie**. São Paulo: Atlas, 11ª. ed., p. 17.

14 - Item 9, letra (a), do Pronunciamento Técnico CPC n.º 47, aprovado como Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 47, pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, em 25 de novembro de 2016, com o título: “Receita de Contrato com Cliente”.

15 - VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil. Contratos em Espécie**. São Paulo: Atlas, 11ª. ed., p. 18.

16 - MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Especial, tomo XXXIX, Direito das Obrigações**. Atualizado por MARQUES, Cláudia Lima. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 99.

10. Contrato é um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis. A exigibilidade dos direitos e obrigações em contrato é matéria legal. **Contratos podem ser escritos, verbais ou sugeridos pelas práticas usuais de negócios da entidade.** As práticas e os processos para estabelecer contratos com clientes variam entre jurisdições, setores e entidade. Além disso, eles podem variar dentro da entidade (por exemplo, eles **podem depender da classe do cliente ou da natureza dos bens ou serviços prometidos**). A entidade deve considerar essas práticas e processos ao determinar se e quando um acordo com o cliente cria direitos e obrigações exigíveis¹⁷. (grifos acrescentados)

A regra é que o “preço” tenha critério estipulado previamente, já na celebração do contrato. No entanto, sua **definitividade** pode estar vinculada a ajustes, até mesmo após a tradição (entrega) do objeto negociado, em decorrência de variáveis relacionadas com o produto (coisa), mutações do mercado, ou simplesmente pela manifestação de vontade das partes (consensual).

4 Menor preço na compra não pode transformar redução de custo em “receita”

São pertinentes os questionamentos sobre a natureza atribuída à parcela redução do preço, tendo em conta o momento em que ajustado o “desconto” ou “bonificação”. Se a transferência da propriedade da mercadoria (tradição) é realizada já sob o impacto da “bonificação”, ou do “desconto” que reduz o “preço” da operação, nenhuma dúvida de que o “custo de aquisição” a ser registrado já estará diminuído do valor do “desconto” ou “bonificação”, seja pela utilização da técnica de conta redutora, seja mediante o registro definitivo pelo valor líquido.

Todavia, pode o ajuste do “custo” inicial ser confirmado em momento posterior ao recebimento das mercadorias. Para essa questão temporal do “ajuste” a posteriori de “preço” pede-se atenção para a coerência lógica do raciocínio a seguir desenvolvido e da conclusão que lhe corresponde.

Com efeito, se o ajuste pactuado entre as partes for positivo na perspectiva do vendedor, porque corresponde a acréscimo de valor ao “preço” (sobrepreço), não se tem dúvida de que para o adquirente o “custo” será majorado e, nessa situação, não se costuma colocar objeções, nem questionamentos, em operação com esse perfil. Para o comprador, será “custo” adicional da mercadoria que ainda estiver no seu estoque, ou acréscimo de “custo de produtos vendidos”, na hipótese contrária. Portanto, ajuste positivo de “custo” reconhecido em momento posterior ao da tradição (entrega), sem questionamentos pela administração tributária.

No entanto, a objeção costuma ser colocada diante da hipótese de ajuste negativo que, para o comprador, seguindo a mesma lógica corresponde à redução do “custo” inicial, negociação que pode ser ajustada mediante efetivo “reembolso”, “desconto” ou mesmo “bonificação” em pacto firmado entre as empresas vendedora e compradora e sob diferentes fundamentos, até mesmo como vantagem para possibilitar a desova de produto que ainda está no estoque da adquirente e com valor realizável reconhecidamente abaixo do próprio “custo de aquisição”. Para ser coerente com o tratamento retratado anteriormente, também nessa hipótese o valor dessas vantagens pactuadas entre as mesmas partes, seja mediante “desconto”, “crédito” ou “reembolso”, não pode transformar uma redução de “custo” em “receita” da adquirente, pela ausência dos atributos para assim ser qualificada, ajuste negativo cuja redução merece equivalente registro em conta retificadora do “custo de aquisição” anteriormente considerado.

Conforta registrar que essa orientação está presente nos manuais da escrituração contábil. Com efeito, em capítulo específico voltado para a forma do registro contábil para os “Descontos e Abatimentos”, os Professores Paulo Viceconti e Silvério das Neves destacam o ade-

17 - Item 10 do Pronunciamento Técnico CPC nº 47, aprovado como Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 47, pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, em 25 de novembro de 2016, com o título: “Receita de Contrato com Cliente”.

quando tratamento em conta redutora para os valores de diminuição de preço após a entrega da mercadoria, ali denominados pelos autores de “abatimentos sobre compras e vendas”. Eis a precisa orientação dos mestres da ciência contábil:

5.4. ABATIMENTOS SOBRE COMPRAS E VENDAS

São parcelas redutoras dos preços de compra e venda em função de eventos ocorridos após tais operações. [sublinhado acrescido]

Motivos do desconto: Diferença de tipo, qualidade, quantidade, preço ou qualquer outro fator que esteja em desacordo com o pedido ou com a nota fiscal.

CONTABILMENTE, TAIS ABATIMENTOS SÃO CONSIDERADOS:

Para o vendedor: conta retificadora da receita bruta (vendas brutas).

Para o comprador: conta retificadora de compras¹⁸. [negritos do original]

Portanto, o fator tempo é relevante para definir os efeitos pertinentes, não para servir de critério para qualificar o “desconto” ou “bonificação” como “receita”, invocando-se, mais uma vez, a sabedoria da ciência contábil para essa sustentação. Com efeito, ainda que os “estoques” estejam registrados pelo valor original do “custo de aquisição” definido no ato da compra, exige a regra contábil que esses ativos sejam mensurados pelo “valor realizável líquido” nas demonstrações financeiras, mediante a seguinte orientação também expedida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis¹⁹:

Valor realizável líquido

28. O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques (*write down*) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

29. Os estoques geralmente devem ser reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. [...] grifos acrescidos

Ainda que pareça não ter correlação com a matéria sob exame, a orientação acima transcrita vem confirmar não só a possibilidade de ajuste negativo no valor que consta como “custo de aquisição”, mas a existência de expressa determinação para que seja realizado pela empresa adquirente mediante procedimento de ajuste em função da natureza do evento determinante.

Assim, na literalidade do texto transcrito, se comprovado que “o custo dos estoques pode não ser recuperável”, pela existência de bens “*danificados*”, “*obsoletos*” ou com “*preços diminuídos*”, deve a empresa ajustar esse valor reconhecendo essa efetiva perda no período a que corresponde o evento, cuja contrapartida será mediante lançamento do valor da perda a crédito

18 - VICECONTI, Paulo; e NEVES, Silvério das. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Saraiva, 16ª. ed., 2013, p. 118.

19 - Pronunciamento Técnico expedido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC Nº 16, aprovado em 08/05/2009 e consolidado como **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TG 16** que dispõe sobre estoques, pela Resolução CFC nº 1.170/09, alterada e atualizada como Resolução n.º 2017/NBC TG 16 (R2), em 22 de dezembro de 2017.

em conta retificadora do estoque. Tratamento coerente, perfeito, que não pode encontrar objeções!

Mantendo-se na memória o procedimento determinado pela ciência contábil analisado no parágrafo anterior, é pertinente agregar a seguinte indagação: qual seria o efeito prático se houvesse acordo pactuado entre as partes para ressarcimento dessa efetiva perda, pela empresa fornecedora dos produtos comprovadamente “danificados”, “obsoletos” ou com “preços diminuídos”?

Diante das diretrizes já exteriorizadas, a resposta parece óbvia e direta: o ressarcimento pela fornecedora, via “reembolso”, “desconto” ou “bonificação” na forma contratual ajustada, ou com outra denominação que se queira atribuir, não teria a aptidão para transformar custo (perda) em receita! Pelo contrário, o adequado tratamento contábil na beneficiária seria mediante ajuste direto dos respectivos “custos” integrantes do estoque, na hipótese de ainda não ter sido reconhecida contabilmente a perda pela desvalorização, ou mesmo por meio de lançamento contábil que viesse traduzir uma “recuperação de custo/despesa”, configurando anulação da “perda” já reconhecida.

As diretrizes emanadas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis vêm, novamente, em socorro dessas ponderações, com os seguintes esclarecimentos que merecem transcrição:

Reconhecimento como despesa no resultado

34. Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrerem. A **quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda**, no período em que a reversão ocorrer. (grifos acrescidos)

No texto transcrito e sublinhado está confirmado, com todas as letras, que ocorrendo a “reversão de redução de estoques” (como acontece com o “reembolso” e a “bonificação” que promove o ressarcimento de perdas da beneficiária), a parcela assim referida **“deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda, no período em que a reversão ocorrer”**, como consta do item 34 do CPC n.º 16 atrás reproduzido, ou seja, a parcela recebida como “reembolso”, como “desconto” e a “mercadoria bonificada” que recompõem a perda estará evidenciada em conta reduzora da própria “perda”, e não como “receita”.

O exemplo analisado parece suficiente para confirmar a diretriz colocada como título neste tópico, para confirmar que os ajustes para retificação de “custos” de aquisição de mercadorias, mediante “reembolsos”, “descontos” e “bonificações” pactuados entre fornecedor e comprador, não possuem aptidão e não podem transformar “custos” em “receita”, tampouco possuem natureza própria para que isoladamente sejam qualificados como tal.

Não é demais lembrar que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi criado para uniformizar as normas contábeis nacionais, em convergência com os padrões internacionais de contabilidade. Portanto, o órgão é autoridade competente para definir o critério de mensuração do “custo” contábil de formação do estoque, assim como para definir o critério uniforme para alocação e registro de “receita” que vai compor os resultados da entidade.

Assim, em obediência aos preceitos contábeis anteriormente transcritos, é imperativo que se adote a técnica de classificar os ajustes que interferem no “preço” (por “reembolsos”, “descontos” ou por “mercadorias bonificadas”), sempre como parcela redutora do “custo” correspondente, sendo impróprio o registro contábil com o rótulo de “receita”, ainda que tenha a função

equivalente de também neutralizar encargo anterior (“custo”) registrado a maior, pois de “receita” não se trata, ante a ausência dos atributos necessários para essa qualificação, já que parcelas com essa natureza não remuneram atividade da empresa beneficiária, tampouco dizem respeito a negócio jurídico autônomo praticado pela compradora²⁰.

Não se cansa de relembrar e reproduzir o pronunciamento proferido pela Suprema Corte, no rito da “repercussão geral”, que tem na sua ementa a seguinte mensagem aqui destacada:

[...]

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil.

Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita **bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições**²¹. (grifos acrescidos)

Portanto, os “reembolsos” e “descontos comerciais” ajustados na relação jurídica de “compra e venda” pactuada pelo adquirente com seus fornecedores, são parcelas líquidas e certas que só podem estar interferindo no “preço” da operação travada entre as mesmas partes, pacto consensual de redução que dá definitividade ao valor do negócio realizado (“preço”), ainda que ajustado em momento posterior à tradição. Esses ajustes devem ser tratados como retificadores do valor do “custo” da operação, tendo por base o efetivo “preço” final e vinculativo para as partes.

Com essa natureza de redução de “custos”, é inadequado e impróprio que os valores dos “descontos comerciais” e de “reembolsos” sejam tratados como “receita” para a compradora beneficiária, ainda que esse tratamento possa ser neutro para apuração do “resultado” da pessoa jurídica e para incidência de IRPJ e CSLL, mas certamente não será neutro para a apuração de “receita” enquanto base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS. Pelo contrário, pela comprovada natureza de redução de “custos”, esses valores devem ser levados à conta de resultado ao final do período, se o “desconto” corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta reduzora do valor dos estoques, se o “desconto” estiver relacionado a mercadorias ainda não comercializadas pela empresa, em atendimento às diretrizes contábeis já referidas.

Insiste-se para que a causa jurídica da redução de “custo”, via “reembolso”, desconto” ou “bonificação”, deve emergir claramente dos negócios pactuados com os fornecedores, ainda que na dinâmica atual das operações nem sempre seja adotado contrato escrito de “compra e venda” que contenha cláusulas com essas formalidades.

5 Conclusão

Em tom de arremate é possível concluir que a vantagem econômica proporcionada

20 - MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico Para Sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 227.

21 - STF: Recurso Extraordinário nº 606.107 (RS), Tribunal Pleno, em 22 de maio de 2013.

pelas diferentes modalidades de pactos (“reembolso”, “descontos” ou “bonificações”), desde que vinculadas aos contratos de fornecimento celebrados entre fornecedor e comprador revendedor, têm natureza jurídica de redução do correspondente “custo” de aquisição.

Portanto, essas vantagens vinculadas às compras não podem ser qualificadas como “receita” da pessoa jurídica beneficiária, na medida em que são eventos relacionados à aquisição de bens e direitos e não à atividade-fim que visa colocá-los no mercado. Com essa natureza de valores que reduzem o “custo” das compras, ainda que teime a administração tributária em negar efeitos²² às regras do CPC n.º 47 que avançaram na delimitação de “Receita de Contrato com Cliente”, assim como insista nas orientações interesseiras²³ dotadas de viés arrecadatário, entendemos que esses valores não se prestam para compor a base de cálculo das contribuições de COFINS e PIS, por não reunirem os atributos necessários para se qualificarem como “receita”.

6 Referências

FLORES, Eduardo; MARTINS, Eliseu; BRAUNBECK, Guilherme Oscar. “Nada de Novo no Front: A Constante Busca pelo Adequado Reconhecimento Contábil de Receitas”. In Revista de Direito Contábil Fiscal nº 1. São Paulo: MP Editora, 2019.

MINATEL, José Antonio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. São Paulo: MP Editora, 2005.

MINATEL, José Antonio. “Por uma união estável entre Contabilidade e Legislação Tributária, em lugar do divórcio pontual e interesseiro”. In Revista de Direito Contábil Fiscal nº 1. São Paulo: MP Editora, 2019.

MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado: Parte Especial, tomo XXXIX, Direito das Obrigações. Atualizado por MARQUES, Cláudia Lima. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

VENOSA, Silvio de Salvo. Direito Civil. Contratos em Espécie. São Paulo: Atlas, 11ª. edição.

VICECONTI, Paulo; e NEVES, Silvério das. Contabilidade Básica. São Paulo: Saraiva, 16ª. edição, 2013.

22 - Anexo IV da IN-RFB nº 1.753/2017, incluído pela IN-RFB nº 1.889/2019.

23 - A título de exemplo: “ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS. EMENTA: BONIFICAÇÃO EM DINHEIRO. RECEITA BRUTA. NÃO CUMULATIVIDADE. Os valores em dinheiro e abatimentos recebidos de fornecedores pelos adquirentes de mercadorias, que não reduzem o valor da nota fiscal de venda e que se efetivam em momento posterior à sua emissão, não constituem descontos incondicionais, mas sim receita do adquirente, e como tal estão sujeitos à tributação pela Cofins. Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, caput e § 3º, V, “a”; IN SRF nº 51, de 1978, Item 4.2.” (Solução de Consulta COSIT nº 542/2017)

A Orientação Empreendedora dos Contadores e Advogados Tributaristas

Liêda Amaral

1 Introdução

Os estudos tributários ganham cada vez maior relevância à medida que a alta carga tributária, o grande número de impostos e a dificuldade de interpretação das normas tributárias são desafios diários dos empreendedores brasileiros.

Todos os dias são abertas novas empresas e impulsionadas por empreendedores que, por sua natureza, buscam oportunidades e aceitam níveis toleráveis de risco que proporcionem crescimento acelerado dos seus empreendimentos. Neste contexto, a preocupação com o planejamento tributário, a revisão dos impostos e a busca por estudos de impactos tributários em seus negócios tem sido uma crescente.

Neste sentido, faz-se fundamental o estímulo de uma cultura empreendedora entre os profissionais contadores e advogados tributaristas, haja vista que por meio do seu trabalho faz-se possível trazer ao empresário segurança em suas operações e projeções.

Para isto, traçar o perfil empreendedor dos contadores e advogados tributaristas é fundamental, sendo, portanto, nosso objetivo principal, a partir dele, buscaremos analisar o perfil encontrado de acordo com as vertentes que o envolvem, relacionar o mesmo com as teorias sobre Individual *Entrepreneurial Orientation*, e identificar de que maneira este perfil causa impacto na nossa realidade prática, assim como, orientar a atuação destes profissionais para uma vertente mais empreendedora a partir da identificação de oportunidades de melhoria.

2 Cultura Empreendedora

Embora o comportamento empreendedor seja reconhecido ao longo da história a partir de grandes realizadores nos campos da política, da ciência e principalmente da economia foi apenas a pouco mais de 250 anos que o termo foi criado e começou a ser citado por cientistas sociais. Um texto de grande influência no tema foi de autoria do austríaco Joseph Schumpeter, que na década de 1930 trouxe a variável da inovação para a compreensão do comportamento empreendedor.

O empreendedor é aquele que destrói a ordem econômica existente através da introdução de novos produtos e serviços, pela criação de novas formas de organização, ou pela exploração de novos recursos materiais (SCHUMPETER, 1949 apud DORNELAS 2012, p. 37).

A partir das premissas que sugere o pensamento schumpeteriano, é possível identificar que é o empreendedor que gera a destruição criativa necessária para o contínuo crescimento e desenvolvimento da economia a partir do momento em que a introdução de uma inovação faz com que a demanda por produtos e serviços obsoletos seja enfraquecida ou deixe de existir.

As teses tributárias surgem a partir de interpretações inovadoras de temas muitas vezes consolidados na prática. Em parte, o desenvolvimento de um país pode ser explicado pelo comportamento empreendedor e pela cultura nacional, sendo esta uma dimensão importante de análise no desenvolvimento consultoria tributária. Neste sentido, Hofstede (2001) define cultura como uma "programação mental", sendo esta adquirida pelo indivíduo e não necessariamente

herdada, ou seja, ela vem do ambiente social e não dos seus genes.

Logo, comparar a programação mental de diferentes áreas de atuação profissional serve de insumo para explicar a sua história, mas também, como ferramenta para políticas e estratégia educacionais que moldem o futuro. Esta é uma necessidade reconhecida para o desenvolvimento do perfil dos consultores, posto que temos nacionalmente uma cultura construída com pouco incentivo a atividade empreendedora.

Entretanto, é importante também salientar que não existe uma divisão entre empreendedores e não empreendedores, e sim, que existem características empreendedoras mais ou menos presentes em um indivíduo. Desta forma, medir o empreendedorismo de uma cultura é tarefa que exige a compreensão de resultados objetivos, como a atividade de empreender, mas também, quais os motivadores para esta ação.

Diante do exposto, entender o comportamento do empreendedor, em especial dos contadores e advogados tributários serve de base para a construção de currículos alinhados as exigências do mercado, levando em consideração o capital humano recebido pelas instituições de ensino superior e aprovado pelos exames de suficiência e exame de ordem pelos Conselhos Federais de Contabilidade e da AOB.

Desta forma, este estudo faz uso do construto da Orientação Individual Empreendedora (BOLTON; LANE, 2012) como arcabouço de análise, sendo que, esta teoria surge da psicologia comportamental (behaviorismo) em especial a Teoria do Comportamento Planejado (TCP), sendo uma extensão da teoria da escolha racional (AZJEN, 1991).

A orientação empreendedora refere-se aos processos, práticas e as atividades de tomada de decisão que conduzem a uma nova entrada (LUMPKIN; DESS, 1996). De acordo com estes autores, a OE é composta por cinco dimensões, expostas no quadro a seguir.

Dimensões	Definição
Capacidade de Inovação	"Refere-se a uma predisposição à criatividade e experimentação pelo desenvolvimento de novos produtos e serviços, bem como a liderança tecnológica em novos processos".
Autonomia	"Capacidade de ação independente de líderes empresariais ou equipes dirigidas para introduzir e concretizar novas ideias".
Competitividade	A intensidade de esforço da empresa para superar os concorrentes".
Proatividade	"Caracterizada pela busca por oportunidades, através da prospecção de novos produtos e serviços à frente da concorrência através de uma orientação para o mercado".
Disposição para assumir riscos	"Realizar ações ousadas se aventurando no desconhecido, tomando pesados empréstimos e/ou comprometendo significativos recursos para empreender em ambientes incertos".

Quadro 1 – Dimensões da Orientação Empreendedora

Fonte: ARRUDA et. al. (2015) a partir de LUMPKIN; DESS (1996)

Estudar a Orientação Individual Empreendedora (OIE) pode representar uma valiosa estratégia para os empresários contábeis, consultores tributários de empresas e, até mesmo, para potenciais investidores que pensam em incentivar novos modelos de negócios (LUMPKIN; DESS, 1996). De forma a definir corretamente o conceito desta pesquisa devemos abordar o conceito de OIE a partir da seguinte pergunta: Quais são as características pessoais ou as atitudes que o indivíduo possui e que podem aumentar a propensão ao engajamento e ao sucesso em atividades empreendedoras? (BOLTON E LANE, 2012)

Em virtude da limitada produção de estudos referentes ao empreendedorismo voltado para os atores objeto deste estudo, tendo como referencial a Intenção empreendedora voltada aos indivíduos, toma-se como viável a realização de uma pesquisa de caráter exploratório. Neste sentido, o estudo se sustenta em uma pesquisa inicial feita com advogados e contadores estudantes de pós-graduação em turmas da disciplina de planejamento tributário ministrados pela autora desta pesquisa nos três primeiros meses de 2022.

O corte da amostragem foi feito de maneira selecionar apenas os alunos com formação contábil e/ou jurídica tributária. Perfazendo um total de 152 entrevistados em nível nacional.

OAB/CRC	Número de Alunos
SP	33
DF	41
SC	25
RS	28
RN	35
TOTAL:	152

Quadro 2 – Alunos de MBA área tributária

Fonte: Autor, 2022

O questionário foi elaborado a partir da concepção criada por Bolton e Lane (2012) de *IEO – Individual Entrepreneurial Orientation* (OIE - Orientação Individual Empreendedora), de maneira a ser adaptada para o idioma português (brasileiro) em uma linguagem que pudesse ser compreendida pelos entrevistados. Foram organizados, então, 3 blocos de perguntas para avaliar a aderência dos alunos entrevistados às três das características consideradas essenciais na determinação da Orientação Empreendedora Individual: o Risco, a Inovação e a Pro-Atividade.

Assertivas foram elaboradas de tal maneira que cada estudante selecionasse o quanto ele ou ela concordava com cada afirmação, utilizando a escala do tipo *Likert* de 1 (Discordo totalmente) até 7 (Concordo totalmente). A coleta de dados se deu por meio de questionário aplicado presencialmente no primeiro trimestre de 2022.

O tratamento estatístico se deu a partir da inserção dos dados no SPSS 16.0 para a avaliação da confiabilidade das respostas coletadas e consolidação das respostas tabuladas. Então, por meio do MS Excel se construíram os gráficos e tabelas apresentadas na análise dos resultados.

Analisou-se a confiabilidade do questionário aplicado por meio do Alfa de Cronbach, chegando a 0,775 o instrumento uma vez mais se mostrou adequado aos objetivos da pesquisa e ao universo pesquisado haja vista que autores como Hair *et. al.* (2009) avaliam como questionáveis valores abaixo de 0,60 no campo das ciências sociais.

Desta forma, a análise dos resultados passa para a interpretação dos resultados da coleta de dados, sendo que o primeiro bloco de perguntas se ateve a caracterizar os respondentes a partir do gênero (tabela 1), faixa etária (tabela 2) e se o respondente já possui outra graduação mesmo sendo estudante de um bacharelado.

Tabela 1 - Gênero dos Respondentes

Gênero	%
Feminino	54,0%
Masculino	46,0%
Total	100,00%

Fonte: resultados da pesquisa (22)

O resultado corresponde as expectativas haja vista que cursos superiores na área de humanas apresentam maior concentração de mulheres, entretanto, estudos como o *Global Entrepreneurship Monitor* de 2015 (GEM 2015, p. 14) não aponte grandes diferenças entre homens e mulheres conforme pode se observar posteriormente na tabela 1.

O segundo bloco de perguntas faz referência direta ao objeto de estudo ao questionar as variáveis que compõem a intenção empreendedora dos contadores e advogados tributaristas. A tabela a seguir apresenta um resumo destes resultados, demonstrando as pontuações mínima e máxima, a média e o desvio padrão de cada pergunta realizada aos respondentes (tabela 2).

Tabela 2 - Resultado das questões de intenção empreendedora

Resumo das Questões	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
IEO 1 - Atitudes Ousadas	1	7	5,06	1,458
IEO 2 - Investir tempo e dinheiro	1	7	5,33	1,524
IEO 3 - Agir de maneira ousada	1	7	4,57	1,434
IEO 4 - Tenta atividades novas	2	7	5,33	1,295
IEO 5 - Projetos com novas abordagens	2	7	4,94	1,354
IEO 6 - Fazer coisas novas a sua maneira	1	7	4,89	1,637
IEO 7 - Usa abordagens novas e experimentais	2	7	4,89	1,449
IEO 8 - Antecipa problemas ou necessidades	1	7	5,40	1,432
IEO 9 - Planeja projetos antecipadamente	1	7	5,57	1,478
IEO 10 - Fazer as coisas acontecerem	1	7	6,06	1,256

Fonte: resultado da pesquisa (2022)

Temos um resultado bastante aproximado em relação as atitudes empreendedoras pesquisadas, com médias variando entre 4,57 e 6,06 num escopo que vai de zero a sete. Assim sendo, identifica-se um comportamento sem grandes assimetrias em relação as variáveis da intenção individual empreendedora, tendo uma variância das médias em 0,182.

Outro ponto a considerar reside nos valores mínimos e máximos de cada variável haja vista que em todas as dimensões chegamos ao escore máximo (07) de pontuação, e em três variáveis com escores mínimo acima do piso (02). Ao retirar os desvios também temos uma representação de alta IEO a partir do mínimo em 4,571 e máximo em 6,093, a esta análise corrobora-se a tabela 3. Com a representação do percentual de escores máximos em frequência e percentual.

Tabela 3 - Frequência e Percentual de Notas máximas por variável.

Variável Pesquisada	Σ Nota 7	% Nota 7
IEO 1	17	27,0
IEO 2	18	28,6
IEO 3	5	7,9
IEO 4	13	20,6
IEO 5	10	15,9
IEO 6	11	17,5
IEO 7	11	17,5
IEO 8	16	25,4
IEO 9	22	34,9
IEO 10	32	50,8

Fonte: Resultado da Pesquisa (2016)

A partir da análise das tabelas 2 e 3 destacam-se as duas últimas variáveis como as que mais fortemente caracterizam a IEO dos contadores e advogados tributaristas, relacionada a **capacidade de planejamento e execução**, relacionadas a **dimensão de autonomia** no referencial de Bolton e Lane (2012). Percebe-se também que as variáveis com índices mais baixas são as IEO 03, IEO 06 e IEO 07, todas com médias abaixo de 05 e relacionadas direta ou indiretamente com a **propensão ao risco** seja em caráter de ação ou na criação de novas alternativas a partir de experimentação. Esta atitude está alinhada a uma forte característica da cultura nacional, que é a **aversão ao risco**, identificada pelos estudos acerca das dimensões da cultura nacional de Hofstede (2001), onde o Brasil alcança 71 pontos em 100 possíveis.

3 Considerações Finais

A partir da revisão de literatura e aplicação do questionário ao público pesquisado identificou-se uma elevada intenção empreendedora por parte CONTADORES e ADVOGADOS TRIBUTARISTAS e aversão ao risco, desta forma, estes até poderiam se engajar em projetos inovadores, desde que representem menor risco pessoal e patrimonial. Assim, o CFC e a OAB têm como oportunidade de melhoria se integrar a um ecossistema empreendedor em que os profissionais sejam expostos a iniciativas e projetos de apoio à inovação e empreendedorismo. Sugere-se para pesquisas futuras fazer um estudo comparativo do perfil por Unidades da Federação em um conjunto mais amplo de entrevistados.

Referências

- ÁCS, Zoltán J. SZERB, László. AUTIO, Erko. Global Entrepreneurship Index 2015. The Global Entrepreneurship and Development Institute, Washington, D.C., USA. Disponível em: <http://thegedi.org/2015-global-entrepreneurship-index/>. Acesso em: 04/07/2015.
- AJZEN, I. The Theory of Planned Behavior. *Organizational Behavior and Human*, 50, n. 2, 1991. 179-211.
- ARRUDA, Eduardo. SOUZA, Lieda. ROCHA, Felipe. MONTENEGRO, Carolina. Comportamento planejado, um estudo da intenção empreendedora em incubadoras de empresas através da aplicação de modelagem de equações estruturais. 25ª Conferência ANPROTEC de Empreendedorismo e Ambientes de Inovação. 2015.
- ALTINAY, Levent; WANG, Catherine L. (2011) The influence of an entrepreneur's sociocultural characteristics on the entrepreneurial orientation of small firms. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, Vol. 18 Iss 4 pp. 673 – 694
- BOLTON, Dawn Langkamp; LANE, Michelle D. (2012) Individual Entrepreneurial Orientation: development of a measurement instrument. *Education + Training*, Vol. 54 Iss 2/3 pp. 219 – 233
- ELENURM, Tiit. (2012) Entrepreneurial orientations of business students and entrepreneurs. *Baltic Journal of Management*, Vol. 7 Iss 2 pp. 217 – 231
- GEM. Global Entrepreneurship Monitor. Empreendedorismo no Brasil – 2015. Curitiba – IBQP. Disponível em: <http://www.ibqp.org.br/pagina-conteudo/3/gem-programa-empreendedorismo/47/download>.
- HAIR Jr., J. F. et al. Análise Multivariada de dados. 6ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- HOFSTEDE, Geert. Culturas e organizações: compreender a nossa programação mental. Lisboa: Edições Silabo, 2001.
- LUMPKIN, G.T. and DESS, G.G. (1996), "Clarifying the entrepreneurial orientation construct and linking it to performance", *Academy of Management Review*, Vol. 21 No. 1, pp. 135-72.
- RAUCH, A., WIKLUND, J., LUMPKIN, G.T. and FRESE, M. (2009), "Entrepreneurial orientation and business performance: an assessment of past research and suggestions for the future", *Entrepreneurship Theory and Practice*, Vol. 33 No. 3, pp. 761-87.

Apêndice A

Formulário da Pesquisa

Orientação Individual Empreendedora

Convidamos V.S^a. a participar como voluntário(a) de pesquisa da Dra. Liêda Amaral, cuja intenção é identificar "A ORIENTAÇÃO INDIVIDUAL EMPREENDEDORA DOS ALUNOS DE RI".

As questões de 1 a 3 visam traçar o perfil do entrevistado e as questões de 4 a 13 visam identificar a orientação individual empreendedora.

1. Qual seu gênero?

[] Masculino

[] Feminino

2. Qual sua faixa etária?

- Menor de 18 anos
- 18-21 anos
- 22-25 anos
- 26-29 anos
- 30-34 anos
- 35 anos ou mais

3. Já possui formação superior em Contabilidade ou Direito, com foco de atuação na área tributária?

- Sim: _____
- Não

4. Eu gosto de tomar atitudes ousadas me aventurando em algo que desconheço.

	1 2 3 4 5 6 7	
Discordo plenamente	○ ○ ○ ○ ○ ○ ○	Concordo Plenamente

5. Estou querendo investir muito tempo e/ou dinheiro em alguma coisa que possa me render algum retorno.

	1 2 3 4 5 6 7	
Discordo plenamente	○ ○ ○ ○ ○ ○ ○	Concordo Plenamente

6. Eu tendo a agir de maneira ousada em situações que envolvem risco.

	1 2 3 4 5 6 7	
Discordo plenamente	○ ○ ○ ○ ○ ○ ○	Concordo Plenamente

7. Eu geralmente gosto de tentar atividades novas que não são típicas, mas não necessariamente arriscadas.

	1 2 3 4 5 6 7	
Discordo plenamente	○ ○ ○ ○ ○ ○ ○	Concordo Plenamente

8. Em geral, eu prefiro dar uma ênfase forte em projetos com abordagens únicas e inéditas do que revisar abordagens verdadeiras e já utilizadas.

	1 2 3 4 5 6 7	
Discordo plenamente	○ ○ ○ ○ ○ ○ ○	Concordo Plenamente

9. Eu prefiro tentar meu jeito próprio e único ao aprender coisas novas do que fazer como os outros fazem.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo plenamente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Plenamente

10. Eu prefiro as abordagens experimentais e originais para resolver problemas do que usar métodos que os outros geralmente usam.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo plenamente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Plenamente

11. Eu geralmente ajo antecipando problemas, necessidades ou mudanças futuras.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo plenamente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Plenamente

12. Eu tendo a planejar projetos antecipadamente.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo plenamente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Plenamente

13. Eu prefiro dar um passo à frente e fazer as coisas acontecerem do que sentar e esperar por outra pessoa fazê-las.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo plenamente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Plenamente

O Novo Mundo do Trabalho a partir do eSocial

Luiz Antônio Medeiros de Araujo¹

1 Introdução

A forma de cumprimento das obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias passou e está passando por mudanças a partir do início da implantação do eSocial, um sistema desenvolvido em conjunto pelo Ministério do Trabalho e Previdência, Receita Federal e INSS. Esse sistema visa unificar e padronizar a forma de envio de informações relativas às relações de trabalho aos órgãos governamentais.

Este artigo tem por objetivo apresentar a evolução histórica da forma de cumprimento das obrigações, falar sobre o desenvolvimento e implantação do eSocial e, também, das mudanças que ele traz para a sociedade, para os empregadores, para os trabalhadores e para os órgãos governamentais.

2 Evolução histórica

Os empregadores, ao contratarem serviços de pessoas para trabalharem como empregados, autônomos ou qualquer outro tipo de relação de trabalho, têm obrigações perante esses trabalhadores e, também, perante os órgãos governamentais.

Perante os trabalhadores, a obrigação consiste em acertar com eles as cláusulas contratuais, observar as regras de proteção ao trabalho, como por exemplo, no que tange à jornada de trabalho e descanso, concessão de férias, pagamento pelos serviços prestados e, também de fazer a devida formalização do vínculo, incluindo a anotação da CTPS, quando se trata de empregado.

Mas além das obrigações que têm de ser cumpridas diretamente perante os trabalhadores, há também as obrigações que têm de ser adimplidas perante os órgãos governamentais. Dentre essas obrigações, podemos citar o Livro de Registro de Empregados, o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (Caged), a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência (GFIP), a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF), a Comunicação de Acidentes de Trabalho (CAT), o Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP).

O cumprimento dessas obrigações é feito por meio da utilização de diversos sistemas, formulários e meios, resultando em retrabalho e, além disso, o recebimento das informações não é feito mediante adoção de quaisquer validações, ocasionando a prestação de informações com dados inconsistentes. Por exemplo, na GFIP é possível o envio de remuneração vinculada a um trabalhador, sem que o CPF informado corresponda a ele. Dessa forma, nos bancos de dados governamentais é possível que conste uma informação inconsistente impossibilitando aos órgãos fiscalizadores e concessionários de benefícios saberem se, efetivamente, o trabalho foi realizado pelo trabalhador identificado pelo nome ou pelo CPF.

Foi para mudar esse cenário que, em 2010, começou a ser pensado um sistema que pudesse servir para o recebimento de todas as informações trabalhistas, previdenciárias e tributárias, que devem ser prestadas decorrentes da utilização de mão de obra.

1 - Bacharel em Direito e em Ciências Contábeis; Pós-graduado em Direito e Processo do Trabalho; Auditor-fiscal do trabalho; Integrante do grupo técnico do eSocial; Coordenador dos MBA Gestão Trabalhista e Previdenciária e de Gestão de Segurança e Saúde no Trabalho, ambos da BSSP; Autor de livros e de artigos na área trabalhista e eSocial; Conteudista e mantenedor do site www.legistrab.com.br

3 O surgimento do eSocial

No ano de 2010, a Receita Federal do Brasil (RFB) iniciou a discussão para desenvolver um sistema que deveria receber as informações de folha de pagamento, enviadas mensalmente pelos empregadores. Convidou para participar das discussões, o então Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), o Ministério da Previdência Social (MPS), o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e a Caixa Econômica Federal.

Após o aprofundamento das discussões, viu-se que se o objeto do sistema que seria desenvolvido fosse apenas para informações relativas às folhas de pagamentos, ele seria apenas mais um sistema. Foi definido, assim, que o escopo do novo sistema deveria ser ampliado para abranger todas as informações trabalhistas, previdenciárias e tributárias, para que, a partir de então, fosse possibilitada uma nova forma de cumprimento das obrigações. Além disso, que o sistema deveria ser construído considerando que as informações a ele enviadas deveriam passar por um processo de validação, para que fosse verificada a consistência mínima e possibilitando que as informações constantes nos órgãos governamentais passassem a ter uma melhor qualidade, se comparada com as que até então povoavam esses cadastros.

Foi então que, em dezembro de 2014 foi publicado o Decreto 8.373, instituindo o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), e em seu art. 2º definindo que:

Art. 2º O eSocial é o instrumento de unificação da prestação das informações referentes à escrituração das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas e tem por finalidade padronizar sua transmissão, validação, armazenamento e distribuição, constituindo ambiente nacional composto por:

- I - escrituração digital, contendo informações fiscais, previdenciárias e trabalhistas;
- II - aplicação para preenchimento, geração, transmissão, recepção, validação e distribuição da escrituração; e
- III - repositório nacional, contendo o armazenamento da escrituração.

Tal sistema envolve a prestação de informações relativas a todas as categorias de trabalhadores, como por exemplo, empregados, empregados domésticos, trabalhadores autônomos, trabalhadores avulsos, cooperados, e, também, os servidores públicos, civis e militares, federais, estaduais e municipais, de todas as esferas de poder.

A implantação do eSocial ocorreu obedecendo um cronograma, sendo os obrigados ao eSocial divididos em grupos. Na verdade, a implantação ainda não foi totalmente concluída. Alguns grupos de obrigados ainda estão em fase de implantação, como é o caso do grupo dos órgãos públicos e organismos internacionais.

À medida em que o eSocial foi sendo implantado, foi ocorrendo substituição da forma de cumprimento de obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias, conforme será demonstrado no item seguinte. Algumas dessas substituições são tão impactantes que temos a liberdade de considerar que viveremos um novo mundo trabalhista.

4 Substituição de obrigações

Conforme já mencionado, um dos objetivos perseguidos com a criação do eSocial é a implantação de um canal único para a prestação de informações trabalhistas, previdenciárias e tributárias. Com isso, a forma de cumprimento das obrigações passa a ser feita mediante o simples envio dessas informações para o novo sistema.

Já ocorreu a substituição em relação a várias obrigações, conforme será demonstrado abaixo. A médio e a longo prazos, será possível verificar os efeitos dessa substituição, tanto na vida dos trabalhadores quanto na dos empregadores. Mas os efeitos não param por aí. Eles também irão se estender para os órgãos governamentais e, por que não dizer, para as reclama-

tórias trabalhistas, pois a forma de produção de provas certamente será afetada pelas referidas substituições.

Por exemplo, o modelo atual em que os empregadores têm de juntar cópias de folhas de pagamento de um trabalhador, no futuro poderá vir a ser substituído pela juntada dos arquivos referentes à remuneração enviados ao eSocial. Além disso, podemos pensar em um ambiente no futuro em que o sistema PJECalc, que é utilizado pela Justiça do Trabalho, consiga ler o conteúdo dos arquivos do eSocial, possibilitando a importação automática dos dados do reclamante, incluindo os valores detalhados de todas as rubricas informadas nas folhas de pagamento. Claro, para que isso seja possível é necessário que o PJE e PJECalc sejam adaptados para estarem preparados para essas novidades.

Mas, é importante ser registrado que a substituição da forma de cumprimento de obrigações depende de publicação de ato expedido pelo órgão competente para regulamentá-la. Adiante serão demonstradas algumas substituições que já ocorreram, sendo feita menção ao correspondente ato. Também são apontadas obrigações que poderão vir a ser substituídas pelo eSocial. Saliente-se que é possível que quando esse artigo esteja sendo lido, algumas delas já tenham sido substituídas.

4.1 Carteira de Trabalho Digital (CTPS Digital)

A primeira mudança que podemos apontar é a implantação da CTPS Digital, ocorrida a partir do início de vigência da Lei n.º 13.874, de 2019, que implantou a CTPS Digital, em caráter preferencial. Por sua vez, a Portaria n.º 1.065, de 2019, do Ministério da Economia, estabeleceu que a Carteira de Trabalho Digital está previamente emitida para todos os inscritos no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF.

Atualmente, a comunicação pelo trabalhador do seu número de inscrição no CPF ao empregador equivale à apresentação da CTPS em meio digital, dispensado o empregador da emissão de recibo. A anotação da CTPS digital do trabalhador é feita mediante o envio de informações cadastrais e contratuais dos empregados ao eSocial.

Sendo assim, em relação aos fatos ocorridos a partir de 24 de setembro de 2019, data da publicação da referida portaria, mesmo em relação aos contratos já anotados na CTPS física, não mais é necessário o registro de informações na CTPS física, bastando que as informações referentes a esses fatos sejam enviadas ao eSocial para, então, alimentar a CTPS digital. Dessa forma, as CTPS físicas precisam conter apenas o registro dos fatos ocorridos até dia anterior a 24 de setembro de 2019.

Por fim, é de se registrar que a Portaria n.º 671, de 2021, do Ministério do Trabalho e Previdência, consolidou vários atos normativos infralegais e revogou a Portaria 1.065 de 2019, incorporando seu texto sem fazer alterações significativas quanto ao conteúdo.

Podemos afirmar que a implantação da CTPS Digital só foi possível a partir do eSocial, pois até então nenhum sistema governamental continha todas as informações necessárias ao registro de CTPS, sendo essa mudança a mais impactante na vida dos trabalhadores e, também, para os empregadores, já que deixam de ter de cumprir os processos de recepção, guarda, anotação manual e devolução das CTPS físicas.

4.2 Registro eletrônico de empregados

Outra mudança ocorrida com a implantação do eSocial é a referente ao registro de empregados.

Pelo conteúdo do art. 41 da CLT, os empregados têm de ser registrados em livros, fichas ou sistema eletrônico. Portanto, cabe aos empregadores o poder de escolher entre esses três formatos de registro de empregados.

A Portaria n.º 1.195 de 2019, do Ministério da Economia, estabeleceu que o sistema eletrônico de registro de empregados passou a ser feito mediante o envio de informações cadastrais e contratuais dos empregados ao eSocial. Dessa forma, os empregadores que optam pelo sistema eletrônico de registro de empregados passam a cumprir sua obrigação referente

ao registro de empregados mediante o envio das informações ao eSocial. Saliente-se que a obrigação do envio das informações ao eSocial decorre de outras normas (art. 24 da Lei 7.998; lei do Caged; art. 29 da CLT; art. 17-A da Lei 8.036; art. 32-A da Lei 8.212), o que significa dizer que mesmo os empregadores que optam pelo registro de empregados no formato de livro ou de fichas estão também obrigados ao envio das informações ao eSocial. Os que optam pelo registro eletrônico de empregados aproveitam o envio das informações ao eSocial e cumprem com a obrigação relativa ao registro de empregados.

Os empregadores têm de declarar por meio do eSocial se optam ou não pelo registro eletrônico de empregados. Os auditores-fiscais do Trabalho, ao realizarem fiscalizações nos estabelecimentos dos empregadores já saberão, previamente, sobre o conteúdo da opção e, em caso dela ser pelo registro eletrônico de empregados, já não notificarão o empregador para que sejam apresentados livros ou fichas de registro de empregados. A verificação do cumprimento da obrigação relativa ao registro de empregados será feita mediante consulta ao eSocial.

Por fim, é de se assinalar que o registro de empregado é regulamentado no art. 14 da Portaria n.º 671, de 2021, do Ministério do Trabalho e Previdência, acima citada.

4.3 RAIS

Conforme o disposto no art. 145 da Portaria n.º 671, de 2021, do Ministério do Trabalho e Previdência, a obrigação relativa à RAIS passou a ser cumprida por meio do eSocial de forma diferenciada, conforme o grupo em que o empregador está enquadrado no eSocial. Para o cumprimento da obrigação, é necessário o envio de informações cadastrais, contratuais e relativas às remunerações dos trabalhadores ao eSocial.

As sociedades empresariais, assim consideradas as que possuem uma das naturezas jurídicas do grupo 2, constante no Anexo V da Instrução Normativa RFB n.º 1.863, de 27 de dezembro de 2018, que tiveram faturamento superior a 78 milhões estão enquadradas nos grupos 1 e 2 do eSocial. Já as sociedades empresariais que não eram optantes pelo Simples Nacional em 1º de julho de 2018 e as que foram constituídas depois desta mesma data e que não fizeram opção pelo Simples Nacional na sua constituição estão enquadradas no grupo 2 do eSocial.

As empresas integrantes dos grupos 1 ou 2 do eSocial tiveram a substituição da RAIS a partir do ano-base 2019. Portanto, a partir deste ano-base, elas já não conseguiram cumprir a obrigação mediante o envio das informações por meio da forma tradicional, que era através do aplicativo GD-Rais.

Já para o grupo 3, composto pelas demais sociedades empresariais, empregadores pessoas físicas, entidades sem fins lucrativos (possuem uma das naturezas jurídicas do grupo 3, constante no Anexo V da Instrução Normativa RFB n.º 1.863, de 2018, por exemplo, sindicatos, associações, igrejas, condomínios, ONGs), a substituição da RAIS pelo envio das informações ao eSocial só ocorre a partir do ano-base 2022. Sendo assim, em 2023 eles não enviarão as informações por meio do GD-Rais, referentes ao ano-base 2022.

Já para o grupo 4 (possuem uma das naturezas jurídicas do grupo 1, constante no Anexo V da Instrução Normativa RFB n.º 1.863, de 2018), a substituição da RAIS pelo envio das informações ao eSocial só ocorre a partir do ano-base 2023. Sendo assim, em 2024 eles não enviarão as informações por meio do GD-Rais, referentes ao ano-base 2023.

4.4 CAGED

Conforme o disposto no art. 144 da Portaria n.º 671, de 2021, do Ministério do Trabalho e Previdência, a obrigação relativa ao Caged passou a ser cumprida por meio do eSocial, mediante o envio de informações cadastrais ao eSocial, a partir da competência janeiro de 2020, para os empregadores enquadrados nos grupos 1, 2 ou 3 do eSocial. Já para o grupo 4, a substituição só ocorre a partir do mês em que tem início a obrigação do envio de informações relativas às remunerações dos trabalhadores.

4.5 GFIP

A Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência, como seu nome diz,

tem duas finalidades: informações à Previdência relativas às remunerações de todos os segurados que prestam serviço a uma empresa ou a ela equiparada e de outras informações relativas a fatos geradores de contribuição previdenciária. A segunda finalidade é o recolhimento de FGTS.

Sua substituição pelo eSocial ocorre de forma diferenciada, a depender da finalidade a que se destina. Para fins de informações à previdência, a substituição ocorre a partir da competência em que se inicia a obrigação de elaboração da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) e, para fins de recolhimento do FGTS, a partir da implantação do Sistema FGTS digital. A implantação dessas duas ferramentas acontece conforme descrito nos dois itens a seguir. Registre-se que a total substituição da GFIP só ocorre quando as duas finalidades tiverem sido substituídas pelo eSocial.

4.6 FGTS Digital

A geração das guias de recolhimento do FGTS passa a ser feita mediante a utilização do FGTS Digital, uma plataforma desenvolvida no âmbito da Subsecretaria de Inspeção do Trabalho, do Ministério do Trabalho e Previdência. A geração da guia será feita com base nas informações enviadas ao eSocial. A mudança decorre da Resolução 926, de 2019, do Conselho Curador do FGTS, que atribuiu à referida subsecretaria a competência para desenvolver um sistema para a fiscalização, a apuração, o lançamento e a cobrança dos recursos do FGTS. Saliente-se que essas mudanças não alteram a posição da Caixa, que permanece como Agente Operador do FGTS, gerenciando as contas vinculadas dos trabalhadores e os recursos do FGTS. Todavia, considerando que a Caixa passa a receber as informações de recolhimento após a efetivação da quitação da guia de recolhimento do FGTS, ela deixou de compor o eSocial.

A implantação dessa ferramenta está prevista para a competência janeiro de 2023 e, a partir de então, a GFIP deixará de ter finalidade para recolhimento de FGTS, salvo para os casos de reclamatória trabalhista, que ainda depende do início em produção do evento correspondente no eSocial.

Conforme será visto no item abaixo, a GFIP deixou de ter finalidade de prestação de informações à previdência a partir da competência em que teve início a obrigação da DCTFWeb. Portanto, a partir desta competência, só precisam constar na GFIP as informações necessárias ao recolhimento do FGTS. Por exemplo, as empresas do grupo 1 do eSocial começaram a ter de fazer a DCTFWeb a partir da competência agosto de 2018. A partir dessa competência, elas ainda precisam elaborar GFIP, mas contendo apenas as informações necessárias ao recolhimento do FGTS. Não precisam ser incluídas nessas GFIP, por exemplo, as informações de remunerações devidas aos contribuintes individuais, as relativas às retenções previdenciárias sofridas quando da prestação de serviço mediante cessão de mão de obra e nem é necessária a elaboração da GFIP referentes à competência 13, já que tais informações não têm finalidade para recolhimento de FGTS.

4.7 DCTFWeb

Os empregadores devem declarar e confessar seus débitos previdenciários e de outras entidades por meio da DCTFWeb, regulamentada pela Instrução Normativa n.º 2.005, de 2021, da RFB. Nesse primeiro momento, a DCTFWeb engloba apenas os débitos previdenciários e de outras entidades, mas, conforme disposto no art. 19-A deste Instrução Normativa, a DCTFWeb, a partir do mês de maio de 2023 servirá também para a confissão dos débitos referentes ao IRRF e aos valores de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins.

Na DCTFWeb, são totalizados todos os débitos e créditos do empregador e apurado o saldo líquido a pagar. Após essa apuração, é feita a geração e a transmissão da DCTFWeb, consistindo na confissão referente ao débito existente. Essa confissão, até antes da implantação da DCTFWeb era feita por meio de GFIP. Registre-se que os valores constantes na DCTFWeb são apurados com base nas informações enviadas ao eSocial e ao Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf), não sendo possível a edição dos valores direto na DCTFWeb. Eventual valor incorreto deve ser corrigido por meio da retificação da correspondente informação prestada ao eSocial ou ao EFDReinf, conforme a origem da incorreção.

O EFD-Reinf é um sistema mantido pela RFB, regulamentado pela Instrução Normativa n.º 2.043, de 2021, e que visa a elaboração de escrituração de fatos geradores de contribuição previdenciária e de outros tributos por ela administrados.

A implantação da DCTFWeb ocorreu de forma faseada, conforme adiante descrito: Para o grupo 1 do eSocial, a partir do mês de agosto de 2018. O grupo 2 do eSocial foi dividido em dois subgrupos: as empresas que faturaram mais de 4,8 milhões em 2017, iniciaram a obrigação em abril de 2019, enquanto as demais empresas do grupo 2 começaram a fazer a DCTFWeb em outubro de 2021, junto com o grupo 3. Para o grupo 4, a implantação da DCTFWeb ocorre em outubro de 2022. Para todos os grupos, a DCTFWeb referente a valores de débitos previdenciários decorrentes de decisões condenatórias ou homologatórias proferidas pela Justiça do Trabalho deverá ser enviada a partir da competência janeiro de 2023.

4.8 CAT

Conforme disposto no art. 22 da Lei n.º 8.213, de 1991, o empregador é obrigado a comunicar ao INSS a ocorrência de acidente de trabalho. O INSS, por meio da portaria n.º 4.334, de 2021, estabeleceu que essa obrigação, que antes era cumprida por meio do sistema CATWeb, a partir de janeiro de 2022, para os grupos 1, 2 e 3 do eSocial passou a ser cumprida por meio do envio de um evento específico ao eSocial e que para o grupo 4 o início da nova forma de cumprimento da obrigação é em janeiro de 2023.

É de se registrar que as demais pessoas e entidades que podem enviar CAT, diante da omissão da empresa de cumprir a obrigação, devem continuar a usar o sistema CATWeb. Apenas para as empresas é que houve mudança na forma do cumprimento da obrigação.

4.9 PPP

A legislação previdenciária estatui que a comprovação de trabalho exposto a agente nocivo que gera direito à aposentadoria especial é feita mediante apresentação de um documento chamado Perfil Profissiográfico Previdenciário - PPP. A Portaria n.º 313, de 2021, estabelece que o PPP passará a ser no formato eletrônico, a partir de 1º de janeiro de 2023, e será constituído com as informações prestadas ao eSocial, relacionadas às condições ambientais a que os empregados estão sujeitos. Mas o PPP eletrônico só conterá as informações referentes às condições ambientais relativas a janeiro de 2023 em diante.

Além disso, a referida portaria contém uma disposição que determina que a partir da implantação do PPP eletrônico, as empresas passarão a ter de elaborar o PPP para todos os empregados, mesmo para aqueles que não trabalham expostos a agentes nocivos que geram direito à aposentadoria especial. Até dezembro de 2022, o PPP só tem de ser elaborado em relação aos empregados que trabalham expostos a esses agentes nocivos. A partir de janeiro de 2023, a obrigação é estendida para todos os trabalhadores. Registre-se que a implantação do PPP eletrônico não é retroativa, ou seja, para os empregados que trabalham expostos a agentes nocivos em período anterior a janeiro de 2023, deverá ser elaborado o PPP no formato tradicional, contendo as informações referentes ao período anterior à implantação do PPP eletrônico.

4.10 DIRF

Outra obrigação que está prevista para ter mudada a forma de cumprimento é a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF), onde as empresas declaram os valores de imposto de renda retido na fonte, seja de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas.

Para que ocorra a substituição da DIRF é necessária a implantação de mudanças no eSocial e no EFD-Reinf e essas mudanças já estão sendo encaminhadas. A Instrução Normativa n.º 2.043, de 2021, estabelece em seu art. 3º, § 1º que ocorrerá a dispensa da apresentação da DIRF em relação aos fatos geradores de 1º de 2024 em diante.

A partir dessa data, os valores de imposto de renda retidos pelas empresas passarão a ser apurados com base nas informações prestadas ao eSocial e ao EFD-Reinf.

4.11 MANAD

As empresas que utilizam sistemas informatizados para processamento de folha de

pagamento são obrigadas a fornecer, quando solicitado pela fiscalização, arquivo eletrônico em formato padronizado (arquivo Manad), contendo as informações relativas às remunerações devidas aos trabalhadores. Essa obrigação está regulamentada pela Portaria MPS/SRP n.º 58, de 2005.

Há uma previsão de que essa obrigação seja substituída pelo eSocial, mas como a referida portaria ainda não foi revogada, a obrigação de apresentação do arquivo Manad ainda continua.

4.12 Guia do Seguro Desemprego e Comunicação de Dispensa

Por fim, a obrigação de utilização do sistema Empregador Web para geração da Guia do Seguro Desemprego e Comunicação de Dispensa ainda permanece. Há uma expectativa de que ela seja substituída pelo eSocial em breve, já que todas as informações constantes na referida guia e comunicação já constam no eSocial. Atualmente, a obrigação é prevista na Resolução n.º 736, de 2018, do Conselho Curador do Fundo de Amparo ao Trabalhador.

5 Considerações finais

Conforme foi demonstrado nesse artigo, ocorreram e irão ocorrer várias mudanças na forma de cumprimento de obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias. Se por um lado essas mudanças são relativas às obrigações que têm de ser cumpridas perante os órgãos governamentais, essas mudanças, embora de forma reflexa, terminam causando alterações no cumprimento das obrigações perante os trabalhadores. Muitos empregadores, quando da implantação do eSocial, revistaram seus processos internos a fim de verificar se estavam adequados e viram que estavam em desconformidade com as legislações e terminaram por alterar esses processos.

A implantação do eSocial faz com que os órgãos governamentais passem a contar com informações de melhor qualidade em seus bancos de dados, permitindo, mediante implantação de malhas eletrônicas, identificar com mais assertividade, empregadores que potencialmente descumprem com as normas. E isso, portanto, aumenta a percepção de risco dos empregadores, fazendo com que tenham mais cuidado, visando cumprir com as vastas legislações trabalhistas e previdenciárias e tributárias.

Por outro lado, órgãos governamentais têm melhores condições de prestar um bom serviço à sociedade, pois podem passar a conceder benefícios de forma mais simplificada, ágil, sendo desnecessário, na maioria das vezes, apresentação de quaisquer documentos, já que contam com informações precisas acerca das relações trabalhistas e previdenciárias existentes. Cite-se, por exemplo, a concessão de seguro-desemprego, saques do FGTS, aposentadorias, que em muitos casos são concedidas de forma automática.

Espera-se, portanto, que a implantação do eSocial traga, num curto espaço de tempo uma efetiva melhoria no ambiente de negócios do país e que também traga benefícios à sociedade, representada pelos trabalhadores, empresas e governo.

6 Referências

ARAUJO, Luiz Antonio Medeiros (coordenador). eSocial: Origem e Conceitos: A Visão de seus Construtores. São Paulo: LTr 2018

Dedutibilidade dos Juros sobre Capital Próprio Relativos a Anos Anteriores

Marcos Vinicius Neder¹ | Larissa Pimentel de Lima²

1 Introdução

Tem sido muito debatida nos últimos anos a possibilidade da dedução na base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da CSLL dos valores pagos de Juros Sobre o Capital Próprio (JCP) relativos a períodos de apurações anteriores, certamente pela sua importância na solução dos litígios tributários, tanto nas vias judiciais como nos tribunais administrativos.

Ao longo do tempo, reiteradas manifestações da Receita Federal ("RFB") construíram uma série de condições não previstas na legislação para a dedutibilidade do JCP, a exemplo da Instrução Normativa n.º 1.700/2014³ e da Solução de Consulta Cosit n.º 45/2018, responsáveis por conferir restritiva interpretação à lei e atribuir significativa insegurança jurídica ao tema.

O posicionamento fazendário tem se valido principalmente de interpretações das normas contábeis para negar o direito do contribuinte em deduzir JCP relativos a períodos anteriores. Quando examinam operações envolvendo a contabilização dos JCP, as autoridades costumam entender que o pagamento/crédito dos JCP calculados sobre contas do patrimônio líquido de determinado ano somente podem gerar despesa dedutível naquele mesmo ano, de acordo com o regime da competência. Por outro lado, os contribuintes entendem legítimo adotar como base de cálculo para pagamento dos JCP as contas do patrimônio líquido de anos anteriores. Esse desentendimento de interpretação tem gerado autuações fiscais por dedução indevida de JCP na apuração do lucro.

É nesse contexto que esse breve estudo se insere. Inicialmente, faremos um breve histórico sobre a instituição dos JCP e analisaremos a sua natureza jurídica à luz do direito tributário, societário e contábil. Feitos estes esclarecimentos iniciais, passaremos à análise acerca da observância do regime de competência e da dedutibilidade dos JCP relativos a anos anteriores para efeitos de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

2 Natureza jurídica dos Juros sobre o Capital Próprio

Conceito e fundamento legal

Coube à Lei n.º 9.249/1995 dispor, pela primeira vez, sobre a dedutibilidade de Juros sobre Capital Próprio, que se tornou a importante forma de recuperação do capital investido pelo acionista em determinada sociedade.

Em seu art. 9º, o legislador autorizou a pessoa jurídica deduzir, no momento da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados, de forma individualizada, ao titular, sócio ou acionista, como forma de remuneração do capital por esses investidos na sociedade, mas introduziu dois critérios, quais sejam:

- (i) Cálculo realizado com base na variação, pro rata dia, da TJLP, aplicada sobre as contas do patrimônio líquido. Nos termos do §8º do art. 9º da Lei 9.249/95, conforme alterações trazidas pela Lei 12.973/2014, apenas as seguintes contas do patrimônio líquido podem ser consideradas: (a) capital social; (b) reservas

1 - Advogado. Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Engenheiro pelo Instituto Militar de Engenharia (IME) e Economista pela Universidade Candido Mendes. Professor do Mestrado em Direito Internacional do IBDT. Professor Pós-Graduação do IBET. Ex-subsecretário de Fiscalização da Receita Federal. Pós-Graduado em Sistema e Administração Tributária Comparada pela Harvard University (Kennedy School of Government, Cambridge, USA); Tributação pela Japan International Corporation Agency (JICA) - Tóquio/Japão; Auditoria de Fraudes Financeiras Internacionais pelo Internal Revenue Service (IRS) - Geórgia/EUA.

2 - Advogada. Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Master of Laws (LL.M) em Tributação Internacional da Universidade de Viena, Áustria.

3 - IN 1700/2014. Art. 75. [...]§ 4º A dedução dos juros sobre o capital próprio só poderá ser efetuada no ano-calendário a que se referem os limites de que tratam o caput e o inciso I do § 2º.

de capital; (c) reservas de lucros; (d) ações em tesouraria; e (e) prejuízos acumulados; e

(ii) Existência de lucros do exercício ou lucros acumulados e reservas de lucros equivalentes a, pelo menos, 50% do montante de JCP a ser pago ou creditado.

A finalidade da norma introdutora dos JCP

A criação dos JCP sobreveio no contexto do fim da obrigatoriedade “da correção monetária de balanço” em 1995, o que fez com que as empresas deixassem de reconhecer os efeitos da inflação na apuração de seus resultados, afetando a distribuição de dividendos aos sócios.

Conseqüentemente, ao invés do aporte de capital pelos acionistas e superveniente recebimento de dividendos, tornou-se prática comum a realização de empréstimos pelos sócios à companhia. Isso porque o empréstimo garantia uma remuneração (já que gerava juros) e seria paga pela empresa havendo lucro ou prejuízo. O aporte de capital, no entanto, seria remunerado mediante dividendos, que, além de indedutíveis, eram incertos, pois só seriam distribuídos havendo resultado positivo.

Nesse cenário, foi instituída a figura dos JCP com o intuito de evitar a realização de empréstimos, que levavam à descapitalização das empresas (e à redução direta de resultados tributáveis pelo Fisco, na mesma extensão dos empréstimos tomados), premiando aqueles que investissem e gerassem empregos nos seus negócios com capital próprio¹.

Importante, nessa toada, é compreender que tanto os JCP quando os dividendos são formas de distribuição de lucros, regidas, do ponto de vista societário, pelas mesmas regras gerais limitadoras ou autorizativas da distribuição de lucros, embora com tratamentos tributários distintos.

As semelhanças entre JCP e dividendos

Tanto os dividendos quanto os JCP representam formas de remuneração do capital do acionista. Essa condição é confirmada pelo §7º do artigo 9º da Lei 9.249/95, que admite a imputação dos JCP ao valor dos dividendos no artigo 202 da Lei n.º 6.404/76 (Lei das S/As):

Art. 202. § 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

A proximidade entre o JCP e os dividendos como meio de distribuição de lucros fica mais evidente diante da Interpretação Técnica ICPC n.º 08 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis:

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC 08 (R1) Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos (BV 2011)

Juros sobre o capital próprio (JCP)

10. Os juros sobre o capital próprio – JCP são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei 9.249/95.

4 - Conforme exposição de motivos que acompanhou o projeto de lei do qual originou a Lei n.º 9.249/95: “a permissão da dedução dos juros pagos ao acionista, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras, capacitando-as a elevar o nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia”.

5 - A ressalva “sem prejuízo do disposto no §2º” se faz necessária em função de os JCP terem um tratamento tributário distinto, ou seja, sofrerem a incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15%, podendo ser compensada na apuração do lucro líquido pelo acionista, enquanto que os dividendos não sofrem tal retenção, por já terem sido tributados na apuração do lucro líquido da empresa. Em contrapartida, os JCP são dedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL.

É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente.

11. Assim, o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório. O valor de tributo retido na fonte que a companhia, por obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher não pode ser considerado quando se imputam os JCP ao dividendo obrigatório (g.n).

Essas regras confirmam que esse fenômeno jurídico – pagamento dos JCP – recebe tratamento específico da legislação societária compatível com o pagamento de dividendos aos acionistas e investidores¹, mas é enquadrado como encargo de juros para fins fiscais². A possibilidade de o pagamento de JCP reduzir o lucro do período é tão somente admitida para fins tributários, eis que esse dispêndio não contribui para a geração de receitas pela sociedade.

A deliberação pela distribuição de lucros, como dividendos ou JCP, está em geral condicionada à existência de reserva de lucros ou lucros acumulados. Trata-se de uma forma de destinação de lucros, após apurados, e não propriamente despesa necessária para gerar os lucros.

A Lei das S/A, em seu artigo 132, determina que após encerrado o exercício financeiro, a empresa fará uma assembleia para deliberar, ou não, sobre a distribuição de lucros. O artigo 204 dessa lei faculta ainda às empresas distribuírem lucros de forma intercalar ao longo do próprio ano-calendário durante o qual os lucros forem verificados.

Por regra, então, os lucros são distribuídos depois do exercício financeiro, sendo a distribuição intercalar uma faculdade de exceção à regra. E ainda, se a assembleia de acionistas assim concordar, os lucros de um determinado ano podem ser acumulados, investidos na atividade empresarial e distribuídos no futuro, quando mais convier ao interesse social da empresa.

O artigo 202 da Lei das S/A³ faz referência aos dividendos obrigatórios com relação aos quais a empresa tem, inclusive, autonomia de definir quando distribuir, na hipótese de sua distribuição comprometer sua situação financeira, não havendo qualquer vedação expressa que estabeleça um limite temporal para esta distribuição.

Tal dispositivo deixa clara a preocupação do legislador em retirar parte da discricionariedade da companhia no pagamento de distribuição de lucros, garantindo uma remuneração mínima a todos os acionistas e protegendo os acionistas minoritários, com pouco poder delibe-

6 - Não se está aqui ignorando as diferenças específicas entre o pagamento de JCP e de dividendos. Afinal, são distintos os pressupostos da lei para admitir o pagamento de cada espécie de remuneração. Fabio Ulhoa Coelho observa com propriedade essas diferenças: "Os juros somente podem ser pagos (ou creditados) se houver, pelo menos no dobro, lucros no exercício, computados antes da dedução dos juros, ou lucros acumulados. Em outros termos, o seu pagamento sujeita-se ao princípio da intangibilidade do capital social. Já os dividendos estão condicionados, em geral, apenas à existência de lucro líquido no exercício, podendo ser distribuídos aos acionistas até mesmo a sua totalidade, após o atendimento das normas sobre reservas. Por outro lado, os recursos da reserva de capital, quando autorizado estatutariamente, podem servir ao pagamento de dividendos de preferencialista (LSA, art. 17, § 6º), mas não ao de juros sobre o capital. Outra diferença diz respeito à base de cálculo. Os juros são calculados tomando-se por base as contas do patrimônio líquido, sobre as quais se aplica alíquota, no máximo igual à da variação pro rata dia da TJLP. Os dividendos, por sua vez, calculam-se sobre o lucro líquido do exercício descontados os juros sobre capital, cabendo à assembleia geral ordinária deliberar a alíquota a incidir sobre essa base (observados os parâmetros estabelecidos pela cláusula estatutária do dividendo obrigatório e prioritário, feita eventual imputação dos juros nessas contas, e pelas regras legais, ou estatutárias sobre reservas)". (Coelho, F. U. Curso de Direito Comercial, Volume 2. São Paulo: Saraiva, 11ª ed., 2008, p. 345).

7 - Importante observar que não altera essa assertiva da equiparação de tratamento societário entre dividendos e JCP, o fato de o STJ ter entendido de que, para fins de indenização, é cabida a cumulação dos dividendos com os juros sobre o capital próprio, incorrendo afronta ao art. 9º, § 7º, da Lei 9.249/95. A Egrégia Corte remete à possibilidade de cumulação ao estatuto da sociedade, o que não invalida, a nosso ver, a análise aqui elaborada. (Nesse sentido, ver o AgRg no AREsp 82380 / RS, de DJe 16/03/2012).

8 - Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes:

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e
b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores;
II - o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197);
III - os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização. [...]

§ 4º O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembleia-geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembleia-geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembleia.

§ 5º Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia (g.n.).

rativo.

Porém, verifica-se que, mesmo sendo o dividendo mandatário, a legislação traz clara exceção à obrigatoriedade de seu pagamento quando a situação financeira da companhia não permitir tal tipo de dispêndio. Se o pagamento do dividendo obrigatório for prejudicial à saúde financeira da companhia, deve-se reter os dividendos, dando prioridade aos interesses da empresa. Esses valores retidos são destinados a uma reserva especial que nos exercícios subsequentes poderá ser utilizada para absorção de prejuízos. Com a melhora da situação financeira da companhia, os valores retidos relativos aos anos anteriores devem ser pagos aos acionistas.

Essa regra é aplicável não só a dividendos, mas também ao JCP e a todas as eventuais formas de remuneração de capital. Ou seja, se a empresa deixa de pagar JCP em determinado período, em virtude de opção negocial discutida pelos sócios, mas não deliberada pela distribuição, não há perecimento do direito dos acionistas.

JCP não se confundem com despesas, nem com juros e tampouco com empréstimo

Como visto, os JCP consistem em remuneração do investimento do acionista em decorrência de seus investimentos de capital na empresa (até porque os JCP tomam o patrimônio líquido como o parâmetro básico do seu cálculo), o que não se enquadra no conceito de despesa. Afinal, trata-se, sobretudo, de uma destinação do resultado do exercício financeiro e não de um dos fatos jurídicos que contribuem diretamente para a formação desse mesmo resultado.

Também há superlativa imprecisão em equiparar os JCP a juros, conquanto a denominação da figura conduza inicialmente a este raciocínio. A equiparação para fins tributários dos JCP a um pagamento de juros só é possível em decorrência da previsão normativa e traduz apenas uma opção de nomenclatura, sem que disso se possam extrair comparações impertinentes e impróprias.

Esse regime fiscal tem, na verdade, a natureza de uma ficção legal, concebido apenas para atender à finalidade específica de incentivar a capitalização das empresas, passando longe da natureza de encargo financeiro.

Nesse contexto, ressalta-se que o artigo 591 do Código Civil utiliza o termo “juros” para designar a remuneração pela utilização de capital de terceiros em decorrência do mútuo, de modo que não se confunde com os lucros obtidos do investimento do próprio capital

Por fim, resgatando a finalidade dos JCP acima comentada, evidente sua distinção do empréstimo. No caso dos JCP, há a efetiva capitalização da companhia, quando no empréstimo há criação de despesa sem aporte de capital.

Além disso, os juros, no caso de empréstimo, são devidos por obrigação contratual. O contrato de empréstimo tem, em geral, uma data inicial de concessão e um termo de pagamento, previstos no próprio contrato. Os juros são devidos pelo passar do tempo, independente da empresa possuir ou não lucros acumulados. Dessa sorte, a técnica contábil exige o registro dos juros nas competências equivalentes ao prazo do contrato de empréstimo e sua dedução fiscal ocorre ao longo desse tempo.

Os JCP, por outro lado, não são uma obrigação da empresa com data conhecida, bem como não são devidos, e não podem ser pagos se a empresa não possuir lucros (do exercício ou acumulados). Vejamos o trâmite para o pagamento do JCP a seguir.

As condições de existência e nascimento dos JCP

A distribuição de JCP é uma prerrogativa, de uma faculdade legal, que a empresa tem de deliberar sobre seu pagamento. Não há, na lei ou em contrato, um termo previsto para o pagamento ou um termo ou data limite previstos para deliberação de JCP.

O instrumento jurídico que cria o direito dos acionistas do JCP é a ata de reunião de sócios ou assembleia que delibera sobre seu pagamento. Com efeito, o art. 132, II, da Lei das S/A dispõe que, após encerrado o exercício financeiro, a empresa fará uma assembleia para deliberar sobre a distribuição de lucros.

Com a deliberação, a obrigação da empresa de pagá-los não se torna apenas conhecida, como também líquida e certa. Nasce, então a obrigação de pagar/creditar e, em contrapartida, o direito de deduzir a despesa, desde que limitada à TJLP sobre as contas do Patrimônio Líquido dos exercícios a que se referem os JCP, limitados ainda a 50% dos lucros acumulados ou do lucro do exercício do pagamento.

Assim, a sociedade tem o direito e a possibilidade de decidir em qual momento distribuirá os dividendos ou pagará JCP, bem como se tal distribuição será referente apenas aos lucros do próprio exercício ou de exercícios anteriores. Trata-se de prerrogativa da empresa o acúmulo de lucros para investimento no objeto social: faculdade prevista pela CF/88 no artigo 170¹, que garante a livre iniciativa empresarial.

Do exposto, conclui-se que a deliberação em assembleia é condição de existência dos JCPs, marcando o nascimento (i) da obrigação da empresa à sua distribuição e (ii) do direito do acionista ao recebimento. Sem deliberação, não há falar em JCP, nem perspectiva de sua existência, porque a distribuição é opcional, condicionada à prudente e autônoma discricção da empresa.

Tratamento contábil - Descabimento da obrigação de trânsito dos JCP pelo resultado da empresa

Como visto acima, o CPC, por meio da Interpretação Técnica ICPC n.º 08, item 11, expressamente determina que os JCP sejam tratados como dividendos. Os itens 14 e 15 desta Interpretação também orientam que os dividendos ou JCP somente devem ser considerados obrigação da pessoa jurídica no momento em que ocorre a sua distribuição, não havendo, até esse momento, fundamento ou base para realocar contabilmente os lucros, da conta de lucros acumulados e reserva de lucros, para conta de passivo ou obrigação. Vejamos:

*14. O item 12 do Pronunciamento Técnico CPC 24 - Evento Subsequente determina que "se a entidade declarar dividendos aos detentores de instrumentos patrimoniais (como definido no Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação) **após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade não deve reconhecer esses dividendos como passivo ao final daquele período**".*

*15. O item 13 do CPC 24 adverte para o fato de que "se forem declarados dividendos após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, mas antes da data da autorização de emissão dessas demonstrações, **esses dividendos não devem ser reconhecidos como passivo ao final daquele período, em função de nenhuma obrigação existir nessa data**. Tais dividendos devem ser divulgados nas notas explicativas em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis".*

O CPC segue explicando que os dividendos (ou JCP) não são passivos no período de apuração, enquanto não tenham sido pelo menos propostos, pela administração, à assembleia

9 - Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente; (Revogado)

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte. (Revogado)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

de acionistas ou sócios no mesmo período. A explicação, por sua vez, passa por compreender quando surge a obrigação, para fins contábeis, em observância ao princípio da competência:

16. A questão que se coloca é se os dividendos previstos na legislação societária brasileira (dividendo obrigatório, dividendos fixos e mínimos, JCP e dividendo intermediário) atendem às três condições para reconhecimento de um passivo na data das demonstrações contábeis, quais sejam: (i) de obrigação presente; (ii) de probabilidade provável de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos; e (iii) de estimativa confiável passível de elaboração para chegar ao seu montante.

Consenso

17. O Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes estabelece que um passivo deve ser reconhecido quando três condicionantes forem observadas. Assim determina o Pronunciamento Técnico CPC 25, em seu item 14:

“14. Uma provisão deve ser reconhecida quando: (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado; (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida”.

Assim, especificamente no caso dos dividendos obrigatórios e JCP, deve-se manter os valores em conta de lucros ou reserva de lucros até o momento da deliberação pela assembleia:

20. Quanto ao dividendo obrigatório, as previsões da legislação para sua distribuição abaixo do previsto legal ou estatutariamente, ou para sua não distribuição já disciplinam de modo incontroverso o tratamento contábil a ser dado: a parcela não distribuída deve figurar como uma retenção de lucro, via reservas de lucro. Já a parcela dos lucros destinada para distribuição como dividendo obrigatório, em proposta encaminhada à Assembleia Geral de Acionistas pelos administradores, representa de fato uma obrigação presente na data das demonstrações contábeis, ainda que os dividendos sejam também declarados após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.

Diante o exposto, verifica-se que são inaplicáveis aos JCP as regras contábeis para registro de despesas, inclusive o regime de competência de despesas, justamente porque não se está diante de uma despesa contábil propriamente dita.

3 Do regime de competência para o registro da despesa de JCP

Atualmente, o principal debate sobre o pagamento ou crédito de JCP de forma acumulada gira em torno da aplicação temporal dos limites estabelecidos pela Lei n.º 9.249/95. Dúvidas surgem quando a deliberação dos sócios ou acionistas determina o pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio em um determinado ano, porém calculado com base em anos anteriores.

O posicionamento das autoridades fiscais é no sentido de que o pagamento/crédito dos JCP calculados sobre contas do patrimônio líquido de um determinado ano somente po-

dem gerar despesa dedutível naquele mesmo ano, de acordo com o regime da competência. Nesse sentido, a Instrução Normativa n.º 11/1996¹ e a Instrução Normativa n.º 1.700/2014² preveem que a dedução do JCP somente é cabível no ano-calendário a que se referem os limites do art. 9º da Lei 9.249/95.

A Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Cosit n.º 329/2014 e, mais recentemente, da Solução de Consulta Cosit n.º 45/2018, corroborou seu posicionamento de que o pagamento/crédito e a dedutibilidade dos JCP em um determinado ano, baseado em contas do patrimônio líquido de anos anteriores não seria permitido. De acordo com este entendimento, se uma empresa está autorizada a pagar e deduzir JCP em um determinado ano e não o faz, perderia o direito de pleitear a dedutibilidade em anos subsequentes.

De outro lado, os contribuintes argumentam que lei não estabelece qualquer limite temporal para o exercício, pela empresa, do direito de determinar a distribuição de JCP, nem condiciona a dedutibilidade dos JCP à declaração ou distribuição, por parte da empresa em um determinado período. De fato, a lei determina a dedução do respectivo valor no de seu pagamento ou crédito.

Verifica-se que ponto central da discussão diz respeito ao momento adequado de registro da despesa de JCP na apuração do Lucro Real conforme o regime de competência.

O artigo 265 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 9.580/2018 – “RIR/18”) determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real devem manter sua escrituração com base nas leis comerciais e fiscais, com destaque aos artigos 177 e 187 da Lei 6.404/76, que dispõem sobre o regime de competência e determinam que a despesa deve ser contabilizada no momento em que for paga ou incorrida, a saber:

*“Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o **regime de competência**” (destacamos).*

“Art.187.....

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados: [...]

*b) os custos, **despesas**, encargos e perdas, **pagos ou incorridos**, correspondentes a essas receitas e rendimentos” (destacamos).*

O artigo 311 do RIR/18 esclarece que a despesa é dedutível quando considerada necessária e incorrida. O conceito de “despesa incorrida” faz alusão ao regime de competência disposto na lei societária e é interpretado no item 3 do Parecer Normativo CST n.º 07/76, segundo o qual devem ser consideradas despesas incorridas as “[...] que perfeitamente caracterizadas e qualificadas no período base”. Por despesa incorrida, entende-se a efetivamente conhecida e determinada por ato jurídico, como por exemplo, por um contrato, uma ata de assembleia etc.

No caso dos JCP, eles não são uma obrigação contratual, mas sim faculdade legal. Embora seja conhecido pela aplicação da taxa TJLP sobre as contas do patrimônio líquido da empresa, sua efetiva realização pela empresa e a exigibilidade pelos sócios ficam condicionadas a eventos futuros e suspensivos.

Nos termos do artigo 132 da Lei 6.404/76, assim como dividendos, os JCP são creditados aos acionistas apenas quando a Assembleia ou o Conselho de Administração deliberar

11 - IN 11/1996. Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, (...)

12 - IN 1700/2014. Art. 75. (...) § 4º A dedução dos juros sobre o capital próprio só poderá ser efetuada no ano-calendário a que se referem os limites de que tratam o caput e o inciso I do § 2º.

sobre sua distribuição. Antes disso, não se conhece a obrigação da empresa, logo, a despesa de JCP não resta incorrida. Os lucros acumulados, em um determinado ano-calendário, podem ser consumidos integralmente por prejuízos no ano seguinte e pode ser que os JCP nem venham a ser declarados.

Assim, para que a obrigação de pagar os JCP exista, e a despesa correspondente seja incorrida, devem ocorrer dois eventos futuros e incertos: (i) a efetiva verificação de lucros e lucros acumulados suficientes para o creditamento dos JCP e (ii) a deliberação de assembleia de sócios. Até que essas condições ocorram, não nasce o direito dos sócios aos JCP e nem a obrigação da empresa de pagá-los. Por isso, a competência para a dedução da despesa de JCP coincide exatamente com o momento da deliberação dos sócios pela distribuição dos JCP, em que a obrigação, além de ter valor conhecido, deixa de submeter-se às condições suspensivas.

4 Da Jurisprudência mais recente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ)

Na esfera administrativa, verificamos ao longo dos anos uma constante mudança de entendimento nas decisões acerca da dedutibilidade dos JCP relativos a anos anteriores.

Até 2020, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) manifestava predominantemente um entendimento desfavorável ao contribuinte no sentido que os JCP apresentam a natureza de despesa financeira, isto é, de juros remuneratórios propriamente ditos, que decorreriam de uma operação de empréstimo firmada entre os sócios e a própria sociedade. De acordo com esse racional, as despesas de JCP deveriam ser deduzidas no mesmo período em que foram contabilizadas as receitas que formam o lucro do período, seguindo o regime de competência

Destacamos, nesse sentido, o voto do Conselheiro Relator Rafael Vidal de Araújo no acórdão 9101-002.689, julgado em 16 de março de 2017¹²:

DA NATUREZA JURÍDICA DOS JCPS

Cito inicialmente duas características essenciais da natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio: a) a primeira é que visam à REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS; e b) a segunda é que são JUROS (como o próprio nome os qualifica).

*Constata-se, com isso, **que as quantias que os sócios recebem a título de remuneração do capital próprio não podem se confundir com o patrimônio da entidade.** Assim, para estar de acordo com a real natureza jurídica, os JCPS somente podem ser entendidos como elementos que não venham a se integrar ao patrimônio da sociedade (consistindo numa rubrica redutora do mesmo), ou seja, não podem estar em contas redutoras dos lucros acumulados, das reservas de lucros ou de outras contas do patrimônio líquido.*

*Portanto, na apuração do lucro líquido do exercício, os valores destinados aos sócios como remuneração do capital devem compor o lucro contábil da entidade; o que implica, necessariamente, em reconhecê-los como integrantes do resultado do exercício da sociedade, ou, seja, **assumindo a natureza de DESPESA, não se admitindo que sejam incorridos apenas no momento em que sejam decididas as destinações dos lucros.***

[...]

*Portanto, para que haja o respeito à autonomia patrimonial da sociedade e de forma a respeitar o seu direito de propriedade, **os JCPS devem passar pelo resultado da sociedade no momento do reconhecimento da despesa do exercí-***

12 - No mesmo sentido, a CSRF proferiu os seguintes acórdãos: 9101-004.396, de 11/09/2019; 9101-004.253, de 09/07/2019; 9101-002.694, de 16/03/2019; 9101-003.806, de 02/10/2018; 9101-002.692, de 16/03/2018; 9101-002.690, de 16/03/2017; 9101-003.213, de 08/11/2017, entre outros.

cio, e não serem incorridos a partir do seu patrimônio já formado.

Deste raciocínio, verifico mais uma característica essencial da natureza jurídica do JCPs: transitam pelo resultado por serem despesas, sendo deduzidas para formação do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato de os Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipos de juros sempre são despesas para quem os deve.

No entanto, recentemente, em face da nova regra de desempate pró-contribuinte aprovada pela Lei n.º 13.988/202013, a CSRF alterou sua posição e já se manifestou algumas vezes possibilidade de dedução do JCP Retroativo. Nesse sentido, citamos o acórdão 9101-005.757, de 03/09/202114, cuja ementa está transcrita a seguir:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. APROPRIAÇÃO E DEDUÇÃO. DELIBERAÇÃO PELO PAGAMENTO OU CREDITAMENTO REFERENTE A PERÍODOS ANTERIORES. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO OU LIMITAÇÃO LEGAL. EXTRAPOLAÇÃO PELAS NORMAS INFRALEGAIS. LICITUDE DA MANOBRA.

A dedução dos juros sobre o capital próprio do Lucro Real não está submetida, condicionada ou limitada ao regime de competência, podendo ser feita a redução tais valores da monta do lucro tributável após deliberação pelo seu pagamento ou creditamento, ainda que referentes a períodos anteriores.

*O art. 9º da Lei nº 9.249/95, único dispositivo legal que rege a dedução de tal rubrica, apenas exige a apuração lucros pela entidade, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados, naturalmente, a decisão do órgão competente ou a previsão em Instrumento societário para efetuar tal remuneração, devendo, então, ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP. **Não há limitação dos períodos abrangidos pela deliberação da entidade, devidamente apropriando e deduzindo a despesa correspondente incorrida.***

Os normativos e atos infralegais não podem suprimir a amplitude de um regimento previsto pela legislação tributária, inaugurando limitações para a sua aplicação e observância, principalmente quando se trata de norma de apuração de base de cálculo de tributos.

Essa decisão considerou que no artigo 9º da Lei n.º 9.249/95 “não fora imposta nenhuma limitação temporal na apuração e efetiva fruição de tal permissivo legal, redutor de base tributável; tampouco mencionou-se o regime de competência”. Sustenta que tais valores pagos ou creditados a título de JCP são vinculados a instrumentos patrimoniais, remunerando tão somente o capital investido pelos titulares na pessoa jurídica, não havendo, nesse caso, em falar da necessidade de emparelhamento simétrico de receitas e despesas dentro do mesmo período de competência, posto que tal rubrica dispendiosa para a entidade é totalmente desvinculada e não corresponde a qualquer percepção dinâmica de entradas – mas apenas, e diretamente, ao seu patrimônio, estático.

No âmbito dos tribunais, o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) se manifestou sobre o

13 - Lei 10.522/2002. Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte. (Incluído pela Lei n.º 13.988, de 2020).

14 - No mesmo sentido, a CSRF julgou o processo n.º 10980.724267/2016-29 (acórdão ainda não publicado)

tema no Recurso Especial n.º 1.086.752/PR, de 11/03/2009¹⁵:

MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. I - Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002, relativo aos anos-calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência.

II - A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento.

III - Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração.

IV - "O entendimento promove o creditamento apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma oblíqua, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976". V - Recurso especial improvido.

(REsp 1.086.752/PR, relator Ministro Francisco Falcão – grifos nossos)

O STJ reconheceu o direito de o contribuinte deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores de JCP pagos relativos a exercícios anteriores, justamente pela inexistência de vedação legal ao procedimento. Cabe ressaltar que essa decisão em sede de Recurso Especial não tem efeito vinculante. Entretanto, verificamos a existência de precedentes dos Tribunais Regionais Federais ("TRFs")¹⁶ que seguem a orientação do precedente do STJ.:

5 Conclusão

O legislador, ao equipar o tratamento fiscal de juros à remuneração aos sócios a título de JCP, introduziu em nosso ordenamento uma ficção jurídica. Na verdade, o rendimento dos JCP é uma espécie de distribuição de lucros ou dividendos aos próprios sócios, mas esse desembolso é chamado de "juros" pelo legislador tributário, bem como considerado como dedutível na apuração do resultado do exercício.

A Lei n.º 9.249/95, ao conceber esse novo regime jurídico, teve a finalidade de estimular a alocação de recursos na atividade produtiva das empresas em detrimento do investimento no mercado financeiro. Trata-se, portanto, de lei incentivadora.

O texto legal prevê que a dedutibilidade do pagamento dos JCP está condicionada: (i) ao pagamento ou crédito feito de forma individualizada a sócio, (ii) a utilização da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido da empresa pro rata dia e (iii) a existência de lucros em valor igual ou superior a duas vezes o JCP no momento do efetivo pagamento ou crédito.

Vê-se, portanto, que o legislador, ao criar essa opção de economia fiscal, não introduziu qualquer critério ou óbice temporal que desautorize a dedução das despesas de JCP calculado com base nas contas de patrimônio líquido de períodos anteriores ao da efetiva aprovação de distribuição pelos acionistas.

Em nossa visão, os JCP não devem ser considerados como dispêndios que contribuem para manutenção do patrimônio ou incremento das receitas da atividade, como é o caso das

¹⁵ - No mesmo sentido é o Resp 1.527.752/PE, julgado em 02/08/2021, que faz referência ao entendimento do REsp 1.086.752/PR

¹⁶ - TRF3 ApCiv/SP n.º 5005800-68.2019.4.03.6100; ApCiv/SP n.º 0002658-20.2014.4.03.6100; ApReeNec/SP n.º 5001514- 88.2017.4.03.6109.

despesas usualmente dedutíveis. Trata-se, na essência, de destinação de resultado após apurado o lucro, cuja dedutibilidade foi expressamente atribuída pela legislação tributária. Por essa razão, não se aplicam a essa “despesa” os conceitos de competência contábil para o registro de despesa e sim, unicamente a legislação tributária.

Cabe lembrar que a destinação dos lucros da sociedade é objeto de ata de reunião de sócios ou assembleia, que geralmente ocorre em momento posterior ao encerramento do exercício financeiro. Desta forma, esse é o momento, ou a competência, em que a obrigação da empresa de pagar os JCP fica constituída, em que a respectiva despesa deve ser registrada e, nos termos da lei, torna-se dedutível. Afinal, somente após a deliberação é gerada uma obrigação para a empresa e um direito creditório aos sócios e acionistas, estabelecendo-se os respectivos valores e pertinentes condições.

Do Fato Jurídico Contábil ao Fato Jurídico Tributário

Natanael Martins¹ | Monique Silva dos Santos²

1 Introdução

A contabilidade no Brasil tem um histórico carregado de forte influência das normas tributárias. Uma primeira tentativa de se conferir autonomia à contabilidade e, com isso, uma compatibilização das normas de natureza contábeis com as de natureza estritamente fiscal, veio com a Lei das Sociedades Anônimas, Lei n.º 6.404/1976, que ditou as primeiras regras de criação de informações contábeis independentes, em que caberia às Companhias observar, em registros auxiliares, as disposições de lei tributária³.

E, buscando concretizar o comando da lei do anonimato, foi editado o Decreto-Lei n.º 1.598/1977, que adaptou a legislação do imposto de renda à então nova contabilidade, criando o suporte para o registro auxiliar que comportaria as informações fiscais: o Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur, serviria à escrituração dos lançamentos de ajustes ao lucro líquido para efeitos de determinação da base do imposto, nele devendo se transcrever a demonstração do lucro real⁴.

Assim se deu início a uma verdadeira revolução na contabilidade, que caminhava para uma possível convergência com padrões de contabilidade então existentes, especialmente o norte-americano, que objetivava maior transparência às informações destinadas aos mercados de capitais, aos acionistas minoritários, bem como a órgãos reguladores, e que tinha como pretensão, também, a autonomia da contabilidade em face das normas tributárias.

Mas a caminhada não durou muito, pois, tão logo iniciada, a pretendida revolução da lei do anonimato foi enterrada pela Receita Federal, que, mesmo em face da regra que determinou registros independentes para efeitos fiscais, exigiu, à contramão, o registro de normas tributárias no balanço das sociedades, obstaculizando a busca pela autonomia da contabilidade.

A propósito, registra Eliseu Martins

E essa Lei das S.A. tentou algo extraordinário: aproximar-nos do modelo norte-americano em que a Contabilidade Tributária é bem segregada da Contabilidade Financeira, destinada a prover informações aos usuários externos à entidade, principalmente credores e investidores, além de sindicatos, órgãos governamentais etc. Seu art. 177, § 2º, determinou isso, e o Decreto-lei 1.598/77 criou o LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real – para viabilizar essa segregação, mas a Receita Federal, principalmente a partir da saída do Ministro Simonsen, passou a praticamente impedir essa segregação limitando fortemente o uso do citado LALUR⁵.

1 - Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP
Sócio de MFT – Advocacia Empresarial

2 - Especialista em Direito Tributário pelo IBDT
Associada de MFT – Advocacia Empresarial

3 - Art. 177 [...].
[...]

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

4 - Art. 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:
I - de apuração do lucro real, no qual: [...]

§2º Os registros contábeis que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração, serão feitos no livro de que trata o item I deste artigo ou em livros auxiliares (vigente quando da publicação do Decreto-Lei n.º 1.598/1977).

5 - LOPES, Alessandro Broedel. Contabilidade e finanças no Brasil: estudos em homenagem ao professor Eliseu Martins. São Paulo: Editora Atlas, 2012. p. 5.

Foi então com o advento da Lei n.º 11.638/2007 que, pela segunda vez, se tentou promover uma independência da contabilidade em relação à influência das normas tributárias e, dessa vez, com muito mais sucesso. Essa, que passou a ser a nova contabilidade do momento, modificou preceitos da Lei n.º 6.404/1976 e teve como objetivos fundamentais i) permitir a adesão do Brasil ao processo de convergência (harmonização) de nossas regras de contabilidade às regras do *International Accounting Standards Board* (IASB)⁶ da União Europeia⁷ e (ii) garantir a completa independência da contabilidade, especialmente em relação à influência de normas tributárias.

A Comissão de Valores Imobiliários, em consulta pública sobre o ato normativo emitido para regulamentação da Lei n.º 11.638/2007, expediu assim um comunicado:

A referida Lei 11.638/2007 [...], cuja finalidade maior era possibilitar a eliminação de algumas barreiras regulatórias que impediam a inserção total das companhias abertas no processo de convergência contábil internacional, além de aumentar o grau de transparência das demonstrações financeiras em geral [...].

Ainda, **no próprio §7º do art. 177 da Lei n.º 6.404/1976**, com a alteração que foi dada pela Lei n.º 11.638/2007, **foi estabelecida uma regra de neutralidade**, reforçando o caráter independente e autônomo das normas de contabilidade, ao determinar que estas **“não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários”**.

Vale pontuar que, diversamente da velha contabilidade, em que o resultado contábil era apurado quando da efetiva realização da receita e em compasso com as normas tributárias, a nova contabilidade, convergente com as regras do IASB, tem raiz muito mais em uma busca de resultado econômico, em uma dinâmica de primazia da essência sobre a forma⁸ (representação fidedigna na linguagem do CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro).

No mais, em razão do temor de que a neutralidade tributária da Lei n.º 11.638/2007 não fosse o bastante para dar a devida segurança jurídica aos contribuintes e à própria Administração Tributária, foi instituído o denominado Regime Tributário de Transição – RTT trazido pela Lei n.º 11.941/2009, que, por sua vez, revogou o §7º do art. 177 da Lei n.º 6.404/1976, mas preservou a referida neutralidade relativamente a eventuais consequências que a introdução de regras da nova contabilidade poderia provocar na realidade tributária.

Nesse contexto, as empresas que estavam sujeitas ao RTT, conquanto devessem aplicar as modificações operadas pela nova contabilidade no critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido, na apuração do lucro real deveriam considerar, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Isto é, sem qualquer influência da Lei n.º 11.638/2007⁹.

6 - O IASB é uma entidade privada e independente, fundada em 1973, com o objetivo de preparar e emitir normas de padrões internacionais de contabilidade. Com sede em Londres, é composto por mais de 140 países, inclusive o Brasil. Seus membros são associações de profissionais de diversos países. O Brasil é representado pelo Instituto Brasileiro de Contadores (Ibracon) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

7 - “Com a edição das leis n.º 11.638/07 e n.º 11.941/09 (fruto da conversão da MP n.º 449/2008) e com a criação do CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis - em 2005, produziu-se, durante 2008 e 2009, enorme conjunto de novas normas, aprovadas pela CVM, pelo CFC e outros órgãos reguladores, agora com a convergência completa às Normas Internacionais de Contabilidade (IASB)”. GELBCKE, Ernesto Rubens; IUDICIBUS, Sergio de; e MARTINS, Eliseu. Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades. Suplemento nº 1. São Paulo: Atlas, 2008, p. 5-6.

8 - “O novo ordenamento contábil brasileiro difere do antigo não somente pela adoção de normas e critérios contábeis distintos. O modelo contábil emanado pelo IFRS preza inicialmente pela representação da essência econômica e não da forma jurídica. Em segundo lugar, a mensuração dos ativos dá lugar à visão econômica que reflete a recuperabilidade dos ativos. Grupos de ativos como o diferido não mais tem lugar nessa nova abordagem. Finalmente, o processo contábil é ainda impactado por uma ênfase maior na evidenciação das informações em detrimento de um modelo de disclosure mais pobre na abordagem anterior” LOPES, Alexandro Broedel. “Política de Balanço” e o Novo Ordenamento Contábil Brasileiro das Companhias Abertas. In: *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, 2º vol. Dialética, 2011, p. 15.

9 - Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

E, para suportar essa regra de neutralidade mantida pelo RTT, as empresas foram obrigadas a ajustes específicos no Livro de Apuração do Lucro Real¹⁰ e no então criado Controle Fiscal Contábil de Transição, revertendo-se para fins tributários os efeitos contábeis decorrentes das alterações da Lei n.º 11.638/2007¹¹.

Mas o RTT, como o seu próprio nome denunciava, era um regime de transição e, em razão disso, possuía vigência programada até a entrada em vigor de lei que disciplinasse os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade¹², e de fato suas regras produziram efeitos até a vigência da Lei n.º 12.973/2014.

Seguindo a esteira da nova contabilidade, a Lei n.º 12.973/2014, atualmente em vigor, promoveu a completa separação das normas contábeis e das normas de tributação, adaptando a legislação tributária às novas regras emergentes da contabilidade, na medida em que, pelo menos em relação às principais regras novas decorrentes do processo de convergência, procurou traduzir uma correlata norma de tributação.

E das dobras da Lei n.º 12.973/2014 verifica-se que esta serviu para também superar mais um desafio trazido pelo dito processo de convergência contábil, que é a observância do princípio da realização da renda dentro de um cenário onde a contabilidade, como dito, resulta em parte de avaliações econômicas de elementos do passivo e do ativo, que não representam valores efetivamente realizados do ponto de vista tributário.

2 Do Fato Jurídico-Contábil ao Fato Jurídico-Tributário

As regras de contabilidade são regras de direito, uma vez que veiculadas por normas impositivas de condutas - um dever - que devem ser observadas na elaboração das demonstrações financeiras.

A Lei n.º 11.638/2007, como se sabe, promoveu profundas inovações na Lei do Anonimato, voltadas especificamente para a elaboração das demonstrações financeiras próprias da ciência contábil - e não para fins do lucro base de tributação -, em atenção aos efeitos almejados pela nova contabilidade.

E isso a história não nega. Toda a evolução da ciência contábil, até a convergência às normas do IASB e a adoção de um regime tributário de transição (RTT) para adequação à essa nova realidade, foi voltada para um desprendimento das amarras das normas tributárias, buscando-se a compatibilização com as normas contábeis internacionais e à autonomia da contabilidade como disciplina jurídica própria.

E para demonstrar que as regras de contabilidade são regras de conduta, a própria lei do anonimato cuida de disciplinar meios de responsabilização do acionista controlador¹³, dos administradores¹⁴ e dos membros do conselho fiscal¹⁵.

Não se pode deixar de registrar, também, os atos normativos expedidos pela CVM em

10 - "Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento: [...] II - realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2o deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; [...]".

11 - O FCONT destinou-se à escrituração de contas patrimoniais e de resultados, em partidas dobradas, para efeitos de aplicação do RTT, vale dizer, para aplicação dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Foi de utilização obrigatória para as pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT e não podia ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo (IN RFB n.º 949/09).

12 - Art. 15, § 1º, da MP 449/2008.

13 - Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por ato praticado com abuso de poder.

§ 1º. São modalidades de exercício abusivo do poder:

(...)

g) aprovar ou fazer aprovar contas irregulares de administradores...

14 - Art. 158. O administrador (...) responde (...), civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:

I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo,

II - com violação da lei ou do estatuto.

15 - Art. 165. Os membros do conselho fiscal têm os mesmos deveres dos administradores (...) e respondem pelos danos resultantes de omissão no cumprimento de seus deveres (...).

Art. 177 (...)

razão da competência que lhe foi outorgada¹⁶ e de demais órgãos reguladores de mercado, que são de observância obrigatória. Esses atos normativos são veículos competentes para produzir como normas contábeis dotadas de força coercitiva (regras de direito), diretrizes emanadas de organismos contábeis, como acontece, por exemplo, com os pronunciamentos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis que, após discussão com entidades envolvidas em audiência pública, são disciplinados via atos normativos expedidos por agentes reguladores (CFC, CVM, Banco Central, Susep etc.)¹⁷.

Em sendo assim, a Contabilidade possui foro de disciplina jurídica autônoma, ou seja, como ciência do direito, constrói seus próprios fatos a partir de eventos contábeis registrados em face de normas tuteladas pelo ordenamento jurídico (leis, deliberações CVM etc.)

Desse modo, uma vez que Contabilidade é uma disciplina autônoma dentro do Direito, na interface entre regras contábeis e regras de tributação, o discurso científico que se queira fazer em matéria tributária deve ser aquele em que cada fato contábil deve ser aplicado a seu campo específico de atuação, tendo em conta como e de que forma cada uma delas tenha tomado dados ou eventos da outra para a sua regulação.

E, como se sabe, o Direito Tributário muito se utiliza de eventos próprios da Ciência Contábil. O imposto sobre a renda da pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro têm como fonte de tributação o lucro medido a partir do balanço das sociedades empresariais, estruturado segundo princípios e regras que normatizam a contabilidade.

E a nova contabilidade, conforme se adiantou, tem como pilar o princípio da primazia da essência sobre a forma (representação fidedigna), com regras que determinam ajustes contábeis voltados a avaliações econômicas de elementos do ativo e do passivo, que verdadeiramente não representam efetivo acréscimo/decrécimo patrimonial realizado.

No entanto, a tributação da renda pressupõe, necessariamente, a sua efetiva realização, sob pena de ofensa, dentre outros, ao próprio conceito de renda e aos princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva. Ou seja, na linguagem do CTN, não basta a verificação de acréscimo de patrimônio em termos econômicos, mas, sim, que também haja a plena disponibilidade sobre a renda, vale dizer, que a renda já esteja, incondicionalmente, no patrimônio do contribuinte¹⁸.

Justamente por isso, a Lei n.º 12.973/2014, fiel aos princípios da neutralidade tributária e da realização da renda como pressuposto de sua tributação, buscou dar adequado tratamento tributário às regras emergentes da “nova contabilidade”, em especial as derivadas de avaliações econômicas de elementos do ativo e do passivo.

E a lei, tendo como norte a premissa de que não pode haver tributação da renda senão quando de sua efetiva realização, em variadas hipóteses buscou a neutralidade de efeitos de regras contábeis para fins tributários, com ou sem alteração de sua natureza quando passaram a integrar a norma tributária; para outras, apenas promoveu a recepção do fato jurídico-contábil, sem nenhuma conformação ou deformação; enquanto que para outras tantas diretamente não

16 - Art. 177 (...)

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

17 - O processo de harmonização da contabilidade brasileira aos padrões da contabilidade internacional, pelo mecanismo introduzido pela Lei n.º 11.638/2008 na lei do anonimato, consistiu em delegar à CVM a edição de normas elaboradas em consonância com os padrões de internacionais de contabilidade (Lei 6.404/1976, artigo 177, §§ 3º e 5º). A CVM, por sua vez, com fundamento no artigo 10 da Lei 6.385/1976, na redação da Lei 11.638/2008, celebrou acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, órgão criado pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC pela Resolução 1.055/2005, para que este, primeiramente, emitisse Pronunciamentos Técnicos em matéria contábil que, após discussão com entidades envolvidas e audiência pública, seria por ela normatizada via deliberações, transformando assim os denominados Pronunciamentos CPC em “normas efetivas”, a serem seguidas pelos que a ela estiverem subordinados. Da mesma forma, demais reguladores de mercado, Susep, Anatel, Aneel, Bacen etc., no âmbito de sua competência, também vêm promovendo o processo de harmonização, assim como o próprio CFC, de modo que as normas internacionais de contabilidade, que eram de observância obrigatória apenas para as sociedades anônimas de capitais aberto ou tidas como de grande porte, passaram a ser obrigatórias para praticamente todas as empresas. Tanto isso é verdade que foi editado um Pronunciamento Especial do CPC voltado para as pequenas e médias empresas – CPC PME, aprovado pelo CFC.

18 - Ricardo Mariz de Oliveira cita Gilberto de Ulhôa Canto, que afirma: “Não basta, apenas, que seja adquirido o direito de auferir o rendimento (ou a sua titularidade). É necessário que a aquisição desse direito assuma a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a tomada de iniciativa ou a prática de ato, que estejam no âmbito do arbítrio do interessado, a qualquer momento; em outras palavras, a disponibilidade jurídica não ocorre com o aperfeiçoamento do direito à percepção do rendimento, sendo, mais do que isso, configurada somente quando o seu recebimento em moeda ou quase-moeda dependa somente do contribuinte”. OLIVEIRA, Ricardo Mariz do. Fundamentos do imposto de renda (2020). Prefácio de Luiz Eduardo Schoueri. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020. 374 p.

as regulou; e, por fim, criou uma regra permanente de neutralidade em face de novas normas de tributação que viessem a ser produzidas após a sua entrada em vigor.

3 Dos Conceitos Novos Introduzidos pela Contabilidade Internacional e do Tratamento Tributário da Lei n.º 12.973/2014

As regras de determinação do balanço patrimonial resultantes da “nova contabilidade”, de natureza eminentemente financeira e sem as amarras do Fisco, em linha com as normas contábeis internacionais, trouxeram conceitos até então não adotados.

E o legislador, na interface entre direito tributário e direito contábil, ciente de que muitos desses novos conceitos são resultantes de avaliações econômicas que não representam valores efetivamente realizados para os fins do direito tributário, com a Lei n.º 12.973/2014 buscou editar correlatas regras de tributação, neutralizando os seus efeitos para fins de tributação da renda, até que esta venha a se realizar.

É o caso, por exemplo, das figuras de Ajuste a Valor Justo (AVJ)¹⁹ e de Ajuste a Valor Presente (AVP)²⁰, que obrigam as empresas a avaliarem elementos do ativo e do passivo com base em referenciais puramente econômicos, que promovem acréscimo ou decréscimo no lucro líquido da pessoa jurídica, todavia sem qualquer lastro em transações efetivamente ocorridas. Trata-se de um acréscimo/decrécimo virtual.

A Lei n.º 12.973/2014, para essas figuras, comandou regras de neutralidade tributária, de modo que os efeitos de AVJ terão repercussão tributária apenas quando efetivamente realizados²¹; para a AVP, somente no mesmo período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação²².

No caso da figura do *Impairment* (Teste de Recuperabilidade), a Lei n.º 12.973/2014 não apenas promoveu a sua neutralidade, mas, para fins tributários, recepcionou essa figura conferindo-lhe natureza distinta daquela ditada pela norma contábil.

Com efeito, em razão do *Impairment*, as empresas passaram a ter que realizar testes de recuperabilidade, de forma periódica, de elementos do ativo imobilizado, intangível e diferido, registrando, quando for o caso, a diminuição apurada em face desse teste²³. O registo dar-se-á contra resultado do exercício, com natureza de despesa incorrida, perda efetiva.

Do ponto de vista tributário, a variação decorrente do teste de recuperabilidade, por força do que dispõe o art. 59 da Lei n.º 12.973/2014, possui natureza de provisão. E, nesse sentido, o art. 32 da mesma lei estabelece que o contribuinte só reconhecerá a perda decorrente do *Impairment*, se e quando ocorrer a alienação ou a baixa do bem correspondente.

Há situações em que a Lei n.º 12.973/2014 recepcionou a norma contábil sem qualquer conformação ou deformação, de modo que os seus efeitos foram inteiramente transponíveis ao direito tributário. É o caso do ativo intangível, criado no contexto do processo de convergência aos padrões do IASB.

O Pronunciamento CPC n.º 04, aprovado pela Deliberação CVM n.º 644/2010, traz o regramento para os ativos classificáveis como intangíveis, dispõe que *o ativo intangível com vida*

19 - Introduzida no ordenamento jurídico pelo Pronunciamento Técnico CPC 46, aprovado pela Deliberação CVM 699/2012, a AVJ é um método de avaliação que tem por base o “preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data da mensuração”. Entre os ativos sujeitos à mensuração a valor justo incluem-se os ativos biológicos e os produtos agrícolas, cujas regras de avaliação estão dispostas no Pronunciamento Técnico CPC 29, aprovado pela Deliberação CVM 596/2009.

20 - Tratado no Pronunciamento Técnico CPC 12, aprovado pela deliberação CVM 564/2008, comanda que as empresas deverão ajustar a valor presente os elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante. O ajuste é feito com base em taxas de desconto que refletem as melhores avaliações do mercado considerando o valor do dinheiro no tempo e os riscos do ativo e do passivo.

21 - Lei n.º 12.973/2014, artigos 12 e 13.

22 - Lei n.º 12.973/2014, artigo 3º e artigo 48.

23 - Trata-se do Pronunciamento Técnico CPC 01, aprovado pela Deliberação CVM 639/2010, em que se define que o valor recuperável de um ativo imobilizado é o maior valor entre: (i) o valor líquido de venda do ativo, assim entendido o valor a ser obtido pela venda do ativo em uma transação não forçada, deduzido das despesas necessárias para que a venda ocorra; e (ii) o valor de uso desse ativo, assim entendido o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, decorrentes do seu emprego ou uso nas operações da entidade.

útil definida deve ser objeto de amortização contábil, ditando os métodos a serem seguidos para se efetivar essa amortização²⁴. A Lei n.º 12.973/2014, em seu art. 41, se limitou a simplesmente afirmar que a amortização de direitos classificados no ativo intangível será considerada dedutível na determinação do lucro real, desde que o respectivo ativo esteja intrinsecamente relacionado com a produção ou a comercialização.

Não havendo, dessa forma, na lei tributária regras específicas quanto a critérios de amortização de ativos intangíveis, entende-se que o valor debitado em conta de despesa, segundo critérios ditados pela contabilidade, deverá ser considerado dedutível para fins de determinação do lucro real²⁵.

Ainda, há casos em que a norma contábil sequer foi expressamente regulada pela Lei n.º 12.973/2014, como ocorreu com o então CPC 30 que tratava do reconhecimento de receitas, hoje revogado em face do CPC 47, o que vem propiciando acalorados debates entre Fisco e contribuintes quanto ao momento de tributação de créditos decorrentes de débitos tributários.

Pela contabilidade, quando a realização do ganho é praticamente certa e ele pode ser mensurado, o ativo deve ser reconhecido²⁶. A boa prática contábil, impõe, pois, o reconhecimento do crédito proveniente de decisão judicial quando de seu trânsito em julgado, mesmo que ainda não haja definição quanto aos valores a serem restituídos.

Vale dizer que, para fins contábeis, a certeza do crédito a ser restituído (suportada por decisão judicial transitada em julgado) e a viabilidade de sua mensuração são suficientes para o reconhecimento e a integração do referido ativo no patrimônio líquido do contribuinte, em contrapartida de crédito (receita) a conta de resultados.

Entretanto, para fins tributários, somos de opinião de que créditos decorrentes de ações judiciais somente devem ser levados à tributação se a correspondente renda efetivamente se realizou, ou seja, se dela pode a entidade dispor, fruindo e retirando utilidades, em toda plenitude desse conceito²⁷. Isso certamente não se verifica quando da simples decisão judicial transitada em julgado.

Vale dizer, na situação em que a Lei n.º 12.973/2014 tenha sido omissa quanto a determinada regra contábil, não significa que, de pronto, os efeitos de sua aplicação na seara contábil devam, de imediato, ser colhidos como fatos jurídicos de natureza tributária, eis que o tratamento fiscal depende, naturalmente, da adequada verificação da compatibilidade do evento colhido na contabilidade como fato-jurídico contábil com o arquétipo constitucional e legal do tributo que se esteja a considerar.

Por fim, a Lei n.º 12.973/2014, diante da certeza de que a “nova contabilidade” estaria em constante evolução, veiculou uma regra, diríamos programática, de neutralidade permanente, ao dispor, em seu artigo 58, que **“A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria”**. E, em conformidade com o seu parágrafo único, determinou que compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais, o que, diga-se, vem sendo observado.

24 - Na regra contábil, a amortização do intangível deverá ocorrer de forma não linear. Quando esse padrão não for determinado com confiabilidade, é possível a utilização do método linear, em caráter residual, conforme determina o Pronunciamento Contábil correspondente. De outro lado, o ativo intangível com vida útil indefinida deverá ser objeto de teste de recuperabilidade.

25 - Alerta-se para a existência de uma discussão a respeito da possibilidade de amortização do ativo com base em método linear, que leva em consideração o número de anos restantes de existência do direito, conforme parágrafo 1º do artigo 58 da Lei n.º 4.506/1964, já que, supostamente, esse dispositivo não teria sido revogado pelo artigo 41 da Lei n.º 12.973/2014. Apesar de relevante, esse tema foge ao escopo desse trabalho, de modo que não será aqui discutido, considerando-se, ainda, a limitação quanto ao número de páginas para a sua conclusão.

26 - O CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, item 33, in fine: “Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Porém, quando a realização do ganho é praticamente certa então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado”.

27 - BIFANO, Elidie Palma; FAJERSZTAJN, Bruno. INDÉBITO TRIBUTÁRIO: CONTROVÉRSIAS ENVOLVENDO SEU TRATAMENTO JURÍDICO-CONTÁBIL. In: DAL-RI, Fernando Murcia; GONÇALVES, Gustavo Vettori; EVARISTO, Alexandre Pinto; PEREIRA, Fabio da Silva. Controvérsias jurídico-contábeis. Barueri: Atlas, 2022. Vol. 3. p. 19

4 Conclusões

A “nova contabilidade”, alinhada com as normas internacionais, tem como pilar o princípio da primazia da essência sobre a forma (representação fidedigna), que, dentre outras diretrizes, determina ajustes contábeis voltados a avaliações econômicas de elementos do ativo e do passivo que não representam efetivo acréscimo patrimonial realizado.

A tributação da renda pressupõe, necessariamente, a sua efetiva realização, sob pena de ofensa, dentre outros, ao próprio conceito de renda e aos princípios da segurança jurídica, da capacidade contributiva e da legalidade.

No processo de concretização da regra de tributação, não se faz a automática tradução do fato jurídico-contábil em fato jurídico-tributário. O jurista, tomando o evento retratado na contabilidade como fato jurídico-contábil, deve fazer a sua tradução como fato jurídico-tributário pelo mecanismo de subsunção do fato jurídico-contábil à específica regra de direito tributário, construindo o fato jurídico-tributário, estabelecendo, pois, a conseqüente relação jurídica tributária.

A Lei n.º 12.973/2014, fiel ao princípio da realização da renda, buscou conferir devido trato tributário às novas regras contábeis, cuidando para que os ajustes delas decorrentes, que representassem acréscimos/decréscimos de ativos ainda não realizados, fossem neutralizados para efeitos fiscais.

A lei determinou a neutralidade de seus efeitos para fins tributários, com ou sem alteração de sua natureza quando passaram a integrar a norma tributária. Para outros, a lei apenas promoveu a recepção do evento jurídico-contábil, sem nenhuma conformação ou deformação, ou simplesmente não os recepcionou em correlatas normas de tributação.

A omissão do legislador quanto a determinada regra contábil, não significa que, de pronto, os efeitos de sua aplicação na seara contábil devam, de imediato, ser colhidos como fatos jurídicos de natureza tributária, eis que o tratamento fiscal depende, naturalmente, da adequada verificação da compatibilidade do evento colhido na contabilidade como fato-jurídico contábil com o arquetipo constitucional e legal do tributo que se esteja a considerar.

5 Referências

OLIVEIRA, Ricardo Mariz do. Fundamentos do imposto de renda (2020). Prefácio de Luiz Eduardo Schoueri. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020. 374 p.

MARTINS, Natanael. A Nova Contabilidade pós-Medida Provisória 627/2013: Normas Contábeis e Normas de Tributação – dois Corpos Distintos de Linguagem e Aplicação. In: Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos), 5º Volume / coordenadores Roberto Quiroga Mosqueira, Alexandro Broedel Lopes. São Paulo: Dialética, 2014. p. 291-312

LOPES, Alexsandro Broedel. Contabilidade e finanças no Brasil: estudos em homenagem ao professor Eliseu Martins. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

GELBCKE, Ernesto Rubens; IUDÍCIBUS, Sergio de; e MARTINS, Eliseu. Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades. Suplemento n.º 1. São Paulo: Atlas, 2008.

BIFANO, Elidie Palma; FAJERSZTAJN, Bruno. INDÉBITO TRIBUTÁRIO: CONTROVÉRSIAS ENVOLVENDO SEU TRATAMENTO JURÍDICO-CONTÁBIL. In: DAL-RI, Fernando Murcia; GONÇALVES, Gustavo Vettori; EVARISTO, Alexandre Pinto; PEREIRA, Fabio da Silva. Controvérsias jurídico-contábeis. Barueri: Atlas, 2022. Vol. 3. p. 191/211

LOPES, Alexsandro Broedel. “Política de Balanço” e o Novo Ordenamento Contábil Brasileiro das Companhias Abertas. In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), 2º vol. Dialética, 2011.

Imunidade do ITBI na Integralização de Imóveis com e sem Reserva de Capital

Omar Augusto Leite¹

1 Introdução

O breve ensaio versa sobre a imunidade do ITBI na integralização de bens imóveis no capital social ou na reserva de capital de sociedades. O tema foi propositadamente escolhido por envolver um assunto recente, relevante e prático que trabalha concomitantemente com o Direito e a Contabilidade, logo, de interesse dos profissionais atuantes nas áreas contábil e jurídica.

A Constituição Federal, em seu art. 156, inciso II, outorgou aos municípios a competência para instituir e cobrar o imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título e por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis. Diz aludido texto:

Art. 156. Compete aos municípios instituir impostos sobre:

[...]

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

Por seu turno, o inciso I do § 2º, do também art. 156 da Constituição Federal, conferiu imunidade do ITBI na hipótese de transferência de bens imóveis incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital social. Em outras palavras, de acordo com o texto constitucional, quando os sócios integralizam bens imóveis em favor de pessoa jurídica para formação do seu capital social, referida transferência imobiliária está fora da competência tributária municipal para cobrança do ITBI por conta dessa imunidade específica:

§2º. O imposto previsto no inciso II [ITBI]:

I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Portanto, as transações imobiliárias decorrentes da integralização do capital social de uma sociedade foram dispensadas constitucionalmente da cobrança do ITBI, ressalvando apenas a hipótese em que a sociedade adquirente tiver receita preponderantemente imobiliária.

No Código Tributário Nacional, os arts. 36 e 37 disciplinam essa imunidade, inclusive no que se refere à hipótese em que ela será afastada, senão vejamos:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

1 - Advogado tributarista. Mestre em Direito, área de concentração "Sistema Constitucional de Garantias de Direitos" no Centro Universitário de Bauru – ITE. Especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária – CEU. Professor de Direito e Economia e de Direito Ambiental no Centro Universitário de Bauru e Botucatu. E-mail: omar@omar.adv.br.

I – quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nele subscrito; [...]

Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§1º. Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas nesse artigo.

§2º. Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior, levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§3º. Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

Denota-se que o art. 36 do Código Tributário Nacional praticamente repete o que diz o inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal. Por seu turno, o art. 37 do Código Tributário Nacional disciplina as hipóteses em que a integralização de imóveis ao capital social da pessoa jurídica não estará sob o leque da imunidade do ITBI, quais sejam:

- (i) pessoa jurídica em início de atividade ou com menos de dois anos de atividade: quando a receita preponderante dos 03 anos seguintes ao início da atividade ou da integralização for preponderantemente imobiliária;
- (ii) pessoa Jurídica com mais de 02 anos de atividade: quando a receita preponderante nos 02 anos anteriores e nos 02 anos subsequentes à integralização dos imóveis decorrer de atividade imobiliária.

Logo, a regra é a imunidade na transferência imobiliária de sócio para sua sociedade, ou seja, a regra consiste na proibição do município de cobrar o ITBI nas operações societárias-imobiliárias ali descritas, de tal forma que somente haverá a incidência do ITBI se o município conseguir demonstrar que aqueles requisitos não foram atendidos pelo contribuinte.

2 Análise do RE 796.376: afastamento da imunidade e consequente incidência do ITBI sobre a diferença entre valor de mercado e valor declarado apenas se essa diferença for reconhecida e contabilizada pelas partes contratantes na operação imobiliário-societária, a título de reserva de capital

Em sessão encerrada em 04/08/2020, o Plenário Virtual do STF julgou o RE 796.376 em sede de repercussão geral, que versou sobre a imunidade do ITBI na integralização de imóveis no capital social, cuja tese majoritária ficou assim redigida:

A imunidade em relação ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado.

Ocorre que esse texto fixado ficou demasiadamente genérico, muito além daquilo que foi debatido e analisado no caso em concreto, o que tem levado a consequentes confusões e comentários que fogem e distorcem a tese verdadeira pacificada, tudo por conta do grave erro cometido pelos ministros do STF na fixação dessa tese em repercussão geral.

Com efeito, entendo que houve um grave erro de “generalização” nesta decisão do STF, sobretudo na redação do tema, de tal forma que o impacto dessa decisão não me parece (ou não deve ser) tão ampla a ponto de se concluir que o ITBI sempre incidirá sobre a diferença entre valor de mercado e valor das cotas subscritas. Com todo respeito, não foi isso que o STF decidiu, nem poderia ter decidido, eis que o caso levado à discussão trazia uma particularidade que tem lamentavelmente passado batido em várias notícias e comentários acerca dessa decisão, principalmente em virtude da redação escolhida para a fixação da tese.

Neste diapasão, é fundamental fazer o *distinguishing* (a distinção), partindo do caso concreto analisado pelo STF, com especial atenção às particularidades da operação societário-imobiliária que levou o município catarinense de São João Batista a cobrar o ITBI sobre a diferença entre o valor de mercado e o valor nominal atribuído às cotas subscritas pela empresa Recorrente, vencida na decisão em exame.

O caso concreto envolveu uma sociedade que adquiriu dos imóveis através da integralização do capital social. Todavia, além de adquirir os imóveis pelo valor nominal atribuídos às cotas, foi registrado em seu patrimônio líquido (PL) a diferença entre o valor de mercado e valor nominal como reserva de capital. Logo, a própria empresa reconheceu e registrou expressamente essa diferença de valor na sua contabilidade como “ágio na subscrição de cotas”, algo absolutamente incomum e inusitado nas operações de integralização de imóvel no capital social.

Aliás, na cláusula quinta, parágrafo quinto do contrato social da sociedade adquirente e recorrente, constou a seguinte redação que, por certo, faz toda a diferença para a apreciação dessa demanda:

A diferença do valor dos imóveis será lançada na conta ágio na subscrição de quotas, do patrimônio líquido.

A título de exemplo, isso não costuma ocorrer nas chamadas *holdings* patrimoniais, quando os sócios simplesmente integralizam seus imóveis pelo valor nominal e histórico constante em suas declarações de imposto de renda, *sem qualquer menção, consideração, valoração ou contabilização da diferença entre tal valor e o valor de mercado, isto é, a sociedade não registra essa diferença como reserva de capital ou ágio*, como ocorreu no caso da sociedade recorrente e parte derrotada nessa decisão do tema 796 em repercussão geral.

Ademais, é importante consignar que o valor a ser atribuído nesse tipo de operação imobiliário-societária depende da *livre escolha das partes*, não havendo qualquer lei que imponha às partes a fixação do valor de mercado na conferência de imóveis no capital social de uma sociedade. Pelo contrário, há lei federal que expressamente prevê a autonomia das partes contratantes no que tange à definição do valor pelo qual serão integralizados os imóveis no capital social da sociedade. Trata-se do art. 23 da Lei n.º 9.249/1995, que serve tanto como uma legislação tributária federal (relativa ao imposto de renda), como uma legislação societária nacional (referente à autonomia da vontade nos contratos societários):

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§1º. Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei n.º 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§2º. Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens,

a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

Destarte, essa legislação societária reforça a liberdade e autonomia das partes contratantes escolherem o valor da transação imobiliária, ampliando o leque de opções voltadas inclusive para fins de planejamento tributário.

Retornando ao RE 796.376, o caso analisado pelo STF envolveu uma integralização *sui generis* de capital social com bens imóveis, cujas cotas foram subscritas pelo seu valor nominal e – aqui está a condição pressuposta e analisada no acórdão – *a diferença entre o valor de mercado e este valor nominal foi registrada no PL da sociedade como reserva de capital*, de acordo com cláusula expressa de seu contrato social, acima transcrita.

Por isso que, no voto do ministro relator Marco Aurélio (acompanhado por outros três ministros), consta essa ressalva da reserva de capital; do mesmo modo, no voto vencedor do ministro Alexandre de Moraes, também vai aparecer esse aspecto decisivo que o levou a concluir pela tributação dessa “reserva de capital” pelo ITBI.

Com efeito, essa é a única interpretação que se extrai do voto condutor do ministro Alexandre de Moraes, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 796.376, que explicitamente construiu sua linha de raciocínio em cima desse contexto fático (jurídico-contábil) da constituição dessa reserva de capital que as partes (sócios e sociedade) facultativamente escolheram na operação imobiliário-societária avaliada naquele caso em concreto:

Revelaria interpretação extensiva a exegese que pretendesse albergar, sob o manto da imunidade, os imóveis incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica que não fossem destinados à integralização do capital subscrito, e *sim a outro objetivo - como, no caso presente, em que se destina o valor excedente à formação de reserva de capital.* [...]

Por outro lado, nada impede que os sócios ou os acionistas contribuam com quantia superior ao montante por eles subscrito, e que o contrato social preveja que essa parcela será classificada como reserva de capital. Essa convenção se insere na autonomia de vontade dos subscritores.

O que não se admite é que, *a pretexto de criar-se uma reserva de capital*, pretenda-se imunizar o valor dos imóveis excedente às quotas subscritas, ao arripio da norma constitucional e em prejuízo ao Fisco municipal (os destaques em itálico são meus).

A constituição dessa reserva de capital no PL da sociedade-Recorrente (contabilização e consideração patrimonial da diferença entre valor de mercado e valor das cotas) foi a condição *sine qua non* para a tributação (afastar a imunidade), o que me leva a concluir pela imunidade do ITBI nos demais casos (e que me parecem ser a esmagadora maioria, a prática societária comum!), quando essa reserva de capital não foi considerada ou contabilizada.

Em resumo:

Diferenças (<i>distinguishing</i>)	Fato “comum” (corriqueiro)	Fato analisado no RE 796.376 (tema 796)
Valor atribuído aos imóveis pelos sócios na transferência para a sociedade.	Sócios escolhem o valor histórico (= de compra), sem qualquer valorização ou mais valia. Sem diferença.	Sócios integralizaram os imóveis pelo valor de mercado, ou seja, acima do valor de aquisição. Houve <u>diferença</u> .

Como os imóveis foram registrados na sociedade adquirente.	A sociedade recebe os imóveis integralizados pelo mesmo valor histórico recebido dos seus sócios. Não há nenhuma diferença.	A sociedade registrou o valor histórico no capital social e a diferença entre o valor de mercado e o valor histórico foi lançado pela empresa como "reserva de capital". Logo, houve uma diferença, houve um ganho ou valorização imobiliária.
Sobre a diferença entre valor de mercado e valor histórico.	Não há qualquer onerosidade na suposta diferença entre o valor de mercado e valor histórico. Sem onerosidade, não há ITBI.	Houve onerosidade, diante da reserva de capital considerada pela sociedade.
Incidência do ITBI.	NÃO	SIM

Com efeito, nestes casos corriqueiros de integralização do capital social pelo valor nominal inferior ao valor de mercado, sem a constituição de reserva de capital, ou seja, sem impacto patrimonial na sociedade, não há como se falar em transferência "onerosa" de imóvel! Quando um sócio transfere seu imóvel para a sociedade por um valor abaixo do valor de mercado, essa diferença "patrimonial" supostamente obtida pela sociedade não se deu de forma onerosa, pois a sociedade não pagou nada por isso, nem subscreveu cotas para o sócio; ou seja, trata-se de um ato manifestamente gratuito, não oneroso, que afasta a incidência do ITBI. *Uma opção societária e fiscal* conferida explicitamente pelo artigo 23 da Lei n.º 9.249/1995.

Até poderíamos cogitar de uma incidência do imposto estadual sobre doações (ITCMD) em cima da diferença, mas essa integralização do imóvel por valor abaixo do valor de mercado também não me parece ser uma doação, mas sim, repita-se de uma mera opção conferida pela legislação societária e fiscal.

3 Considerações finais

Assim, entendo que há a imunidade do ITBI na integralização de bem imóvel no capital da sociedade, inclusive sobre a diferença entre valor de mercado e valor das cotas subscritas em razão da conferência do bem imóvel, exceto se a sociedade adquirente reconhecer e contabilizar essa diferença como uma reserva de capital em seu patrimônio líquido.

A tese fixada em repercussão geral poderia ter sido assim redigida, em respeito ao que foi efetivamente analisado no caso e na discussão em concreto:

A imunidade em relação ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado, *caso essa diferença tenha sido contabilizada pela sociedade adquirente.*

Fora dessa hipótese que me parece bastante inusitada e rara, a imunidade do ITBI deverá ser mantida intacta, inclusive sobre a diferença entre valor de mercado e valor das cotas subscritas em razão da conferência. Pelo menos, foi isso que o STF analisou verdadeiramente, muito embora o texto genericamente redigido da tese tenha dito muito mais do que o caso comportou.

Lucros Auferidos no Exterior por Empresas Controladoras Estabelecidas no Brasil Decorrente de Investimentos em Controladas e Coligadas Estrangeiras

Rodrigo Dalla Pria¹ | Santina Apoliana Pereira da Silva²

1 Considerações iniciais

O texto constitucional veicula importante critério informador da tributação sobre a renda, qual seja: o princípio da universalidade da tributação (art. 153, § 2º, inciso I, da CF³), segundo o qual todas as espécies de rendas e proventos não de ser igualmente abarcadas pela incidência do indigitado imposto, incluídas, neste escaninho, aquelas percebidas para além dos limites territoriais do país, vinculados a fatos geradores realizados no exterior.

O princípio que impõe a tributação em bases universais, todavia, suscita diversas interpretações acerca dos limites de incidência do Imposto Sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL sobre os lucros auferidos no exterior por empresas sediadas no Brasil.

O ponto fulcral de tais divergências, não há dúvidas, está diretamente relacionado à evolução histórica da legislação que disciplina o assunto, tendo em vista as várias alterações que o regime jurídico atinente à tributação de lucros auferidos no exterior experimentou nos últimos 35 anos.

Atualmente, regime de tributação dos lucros auferidos no exterior por empresas coligadas e controladas é disciplinada pela Lei n.º 12.973/2014. A despeito disso, cremos que a compreensão adequada do regime de tributação de lucros no exterior em vigor atualmente impõe a indispensável referência à linha histórico-evolutiva da legislação tributária.

2 Breve histórico

O Decreto-Lei n.º 2.397/1987 introduziu pela primeira vez no Brasil a obrigatoriedade de que as empresas sediadas no país obtivessem resultados do exterior – diretamente ou através de filiais, sucursais, agências ou representações – computá-los no lucro real. Este diploma, por sua vez, foi sucedido pelo Decreto-Lei n.º 2.413/1988, cujo art. 8º, apesar de conter redação análoga à vigente até então, incluiu no rol de fatos tributáveis os lucros obtidos por subsidiárias localizadas no exterior.

O regime tributário instituído pelo Decreto-Lei n.º 2.413/1988, no entanto, permaneceu vigente no sistema jurídico durante muito pouco tempo, tendo sido revogado, no mesmo ano de sua edição, pelo Decreto-Lei n.º 2.429/1988, ocasião em que a tributação da renda passou a ser informada pelo princípio da territorialidade, restringindo a incidência do imposto sobre a renda a fatos geradores verificados em território nacional.

Este cenário perdurou até a edição da Lei n.º 9.249/1995, editada com o objetivo precípuo de diminuir a evasão fiscal a partir da reinstauração – agora com expresse fundamento constitucional – do princípio da universalidade da tributação das rendas e proventos, para abarcar os

1 - Advogado. Doutor em Direito Processual Civil e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor do programa de Pós-Graduação Stricto Sensu (Mestrado) do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Professor e Coordenador do curso de Extensão “Processo tributário analítico” do IBET. Coordenador das Unidades do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET em Sorocaba e Presidente Prudente. Coordenador do grupo de estudos de “Processo tributário analítico” do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET.

2 - Contadora. Especializada em International Financial Reporting Standards – IFRS –, pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI. Consultora tributária, palestrante e instrutora de cursos e seminários sobre Contabilidade, Legislação Societária e Tributos Federais – IOF, IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IRPF e CIDE –, Lucro Real, Lucro Presumido, Simples Nacional e Retenções na Fonte – IRRF e CSRF.

3 - Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

lucros auferidos no exterior por empresas coligadas e controladas.

A teor do que restou prescrito na retromencionada lei federal, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior deveriam ser computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas nacionais por ocasião do balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Tal previsão suscitou diversas discussões acerca de sua constitucionalidade/legalidade, em especial em face do quanto disposto no caput do art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN⁴, que determina que o fato gerador do imposto de renda ocorre por ocasião da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

Neste período, a Receita Federal do Brasil, a pretexto de regulamentar o tema, editou a Instrução Normativa RFB n.º 38/1996, por intermédio da qual determinou que os lucros auferidos por empresas controladas, coligadas, filiais, sucursais situadas no exterior deveriam ser adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real, no ano-calendário em que tivessem sido disponibilizados, mediante pagamento ou crédito.

Por esse método, o ajuste do investimento decorrente do método de equivalência patrimonial não deveria ser computado na determinação do lucro real, considerando o disposto no § 6 do art. 25 da Lei n.º 9.249/1995⁵.

Em janeiro de 1998, com a publicação da Lei n.º 9.532/1997, passou a vigor um regime de tributação dos lucros auferidos no exterior distinto daquele previsto então, o qual absorveu e reproduziu a disciplina imposta pela RFB na Instrução Normativa RFB n.º 38/1996.

A partir de então, os lucros auferidos no exterior deveriam ser adicionados ao lucro líquido da empresa para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tivessem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, considerando-se disponibilizados:

- (i) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;
- (ii) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

O efeito imediato do novel sistema de tributação de lucros no exterior foi a migração de diversas empresas controladas para os chamados “paraísos fiscais”, com vistas a impedir a efetiva distribuição dos lucros auferidos no exterior, evitando-se, assim, a tributação no Brasil.

3 Alteração do Código Tributário Nacional e a inclusão do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001

A Lei Complementar n.º 104/2001 procedeu à inclusão do parágrafo 2º no art. 43 do CTN⁶, cujo enunciado dispôs que, doravante, caberá à lei estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade de receitas e rendimentos oriundos do exterior, para fins de

4 - Art. 43. O imposto, de competência da União, 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 acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

5 - Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

[...]

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

6 - Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

[...]

2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

tributação do imposto sobre a renda.

Ato contínuo, foi editada a Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, cujo art. 74 determina que a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os lucros de empresas controladas e coligadas no exterior consideram-se disponibilizados na data do balanço em que foram apurados, o que significa dizer que a pessoa jurídica controladora ou coligada situada no Brasil passou a se sujeitar à tributação dos rendimentos independentemente da efetiva distribuição (disponibilidade econômica).

Além disso, a citada legislação ainda estabeleceu que os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 deveriam ser considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002.

O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior prescrito pela Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, vale destacar, não faz qualquer distinção quanto ao local onde estiver sediada a empresa no exterior, bem como às regras sobre bitributação firmadas em tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário.

O novo regime de tributação de lucros auferidos no exterior ensejou, de imediato, inúmeras manifestações por parte dos sujeitos passivos, que consideravam as regras contidas na Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 inconstitucionais, porquanto a consequência imediata da norma seria a tributação de uma renda abstrata, uma vez que os lucros auferidos no exterior não pertenciam à empresa brasileira e sim à empresa estrangeira.

Sob os aspectos econômico e comercial, este novo método de tributação implicou sérios problemas de competitividade para as empresas brasileiras que atuavam no exterior, além de gerar um impacto significativo no fluxo de caixa das empresas, pois os rendimentos auferidos no exterior e meramente reconhecidos em balanço pela empresa brasileira poderiam não ser efetivamente distribuídos, o que importa em tributação sobre rendimentos não disponibilizados financeiramente, em flagrante afronta a ideia de capacidade contributiva.

4 A tomada de posição do Supremo Tribunal Federal e a edição da Lei n.º 12.973/2014

Em face da conflituosidade que se estabeleceu em razão o regime de tributação dos lucros no exterior instituído pela Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, foi ajuizada a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI n.º 2.588⁷, visando a declaração de inconstitucionalidade do art. 74 da MP e do parágrafo § 2 do art. 43 do CTN, no bojo da qual a Corte Suprema somente proferiu decisão em 2013.

A discussão instaurada foi em torno do aspecto temporal da hipótese de incidência dos tributos incidentes sobre a renda auferida no exterior, associada à noção de disponibilidade de rendimentos, bem como sobre o método operacional estabelecido para fins de reconhecimento dos resultados auferidos por empresas controladas e coligadas, considerando o método de reconhecimento da equivalência patrimonial, conforme determina a Lei 6.404/1976.

À vista da decisão do STF, que possui efeitos erga omnes, foram fixadas as seguintes orientações:

(i) A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam "paraísos fiscais";

7 - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588/DF
EMENTA: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS ("31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO"). ALEGAÇÃO DA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

(ii) A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);

(iii) A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Com o objetivo de adequar a legislação brasileira, e considerando o entendimento do STF na ADI n.º 2.588, a Lei 12.973/2014 foi editada, passando a regular a maior parte das questões atinentes ao tema e distinguindo, inclusive, o tratamento tributário a ser dado pelas empresas controladoras sediadas no Brasil sujeitas ao reconhecimento dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial, nos termos da legislação comercial, daquele (tratamento) atinente aos lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas, a ser estabelecido segundo o local em que as empresas coligadas estão situadas.

Atualmente, o regime instituído pela Lei n.º 12.973/2014, está regulamentado pela IN RFB n.º 1.520/2014.

5 A Tributação da parcela positiva decorrente do investimento em controlada direta ou indireta estabelecida no exterior

Com a edição da Lei n.º 12.973/2014, a pessoa jurídica estabelecida no Brasil que seja controladora ou a ela equiparada, deve registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil da variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, em relação ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, considerando a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.

Equipara-se à condição de controladora a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que detenha participação em coligada no exterior e que, em conjunto com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, consideradas a ela vinculadas, possua mais de 50% do capital votante da coligada sediada no exterior, conforme previsto no art. 15 da IN RFB n.º 1.520/2014.

Nos termos do art. 77 da Lei n.º 12.973/2014, as empresas controladoras ou a ela equiparadas, sujeitas ao método da equivalência patrimonial – MEP, devem considerar a parcela do ajuste do valor do investimento, antes do imposto de renda, excetuada a variação cambial, no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL relativos ao investimento em controlada, direta ou indireta, sediada no exterior.

Portanto, ao determinar que o valor da parcela do ajuste do investimento deverá ser considerado para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, o regime de tributação termina por ser o mesmo instituído pela Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, pois a parcela da equivalência patrimonial deve ser considerada para fins tributários pela controladora sediada no Brasil simplesmente em razão do reconhecimento do ajuste dos investimentos nos termos da legislação comercial.

Já os resultados negativos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial devem ser adicionados para fins de determinação do lucro real trimestral ou anual e da base de cálculo da CSLL, inclusive nos casos de levantamento dos balanços de suspensão e/ou redução.

A legislação em vigor dispõe que, até o ano-calendário 2022, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, equivalente aos

lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuada a variação cambial, poderão ser considerados de forma consolidada pela controladora ou a ela equiparada direta no Brasil para fins de apuração do IRPJ e CSLL, exceto em relação às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em pelo menos uma das seguintes situações:

- (i) estejam situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou troca de informações para fins tributários;
- (ii) estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, ou estejam submetidas a regime de regime de subtributação;
- (iii) sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida ao regime de subtributação; ou
- (iv) tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total.

Quando não for possível realizar a consolidação dos resultados nos termos das regras citadas anteriormente, o art. 79 da Lei n.º 12.973/2014 determina que a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, equivalente aos lucros ou prejuízos por ela auferidos, deverá ser considerada de forma individualizada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil. Confira-se:

Art. 79. Quando não houver consolidação, nos termos do art. 78, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela auferidos deverá ser considerada de forma individualizada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas:

I - se positiva, deverá ser adicionada ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e

II - se negativa, poderá ser compensada com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

6 Coligadas estabelecidas no exterior não sujeitas ao método de equivalência patrimonial – MEP

6.1 Tributação dos lucros das coligadas estabelecidas no exterior - regime de caixa

Conforme previsto no art. 81 da Lei n.º 12.973/2014⁸, os lucros auferidos por intermédio de coligadas no exterior serão computados para fins de tributação do IRPJ e da CSLL em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a investidora domiciliada no Brasil, mediante pagamento ou crédito, desde que, cumulativamente, a investida sediada no exterior:

- (i) não esteja sujeita a regime de subtributação;**

8 - Art. 81. Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, desde que se verifiquem as seguintes condições, cumulativamente, relativas à investida:

- (ii) não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida;
- (iii) não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado; e
- (iv) não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida ao regime de subtributação.

Vale destacar, nesse tocante, que se considera creditado o lucro por ocasião da transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da investida no exterior. Por sua vez, considera-se pago o lucro quando: (i) ocorrer o crédito do valor em conta bancária em favor da investidora no Brasil (ii) da entrega, a qualquer título, (iii) da remessa em favor da investidora ou (iv) do emprego do valor, inclusive no aumento de capital da investida no exterior.

Contudo, os resultados auferidos por intermédio de coligadas estabelecidas no exterior, que não atendam aos requisitos acima citados, deverão ser tributados pelo IRPJ e CSLL pelo regime de competência, independentemente da sua disponibilização.

6.2 Tributação dos lucros das coligadas estabelecidas no exterior - regime de competência

Caso a coligada não atenda aos requisitos previstos no art. 81 da Lei n.º 12.973/2014 – acima relacionados –, a parcela do ajuste do valor do investimento na coligada domiciliada no exterior, seja positiva ou negativa, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica investidora brasileira, conforme prescrito no art. 82 do mesmo diploma legal, in verbis:

Art. 82. Na hipótese em que se verifique o descumprimento de pelo menos uma das condições previstas no caput do art. 81, o resultado na coligada domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela apurados deverá ser computado na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica investidora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas:

I - se positivo, deverá ser adicionado ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e

II - se negativo, poderá ser compensado com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

Portanto, em acolhimento à orientação firmada pelo STF, a Lei n.º 12.973/2014, determina que o resultado na coligada domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela apurados quando estabelecidas em paraíso fiscal, ou sujeito ao regime de subtributação, deverão ser considerados pela empresa brasileira por ocasião da apuração do lucro real e da CSLL no ano-calendário em que forem apurados, independentemente de sua distribuição.

Significa dizer, por outros termos, que ainda que a empresa investidora estabelecida no Brasil não receba efetivamente os lucros auferidos pelas coligadas estabelecidas no exterior, deverá recolher o IRPJ e a CSLL sobre a parcela do ajuste do valor do investimento na coligada domiciliada no exterior.

7 Acordos internacionais para evitar a bitributação

O Código Tributário Nacional, em seu art. 98, determina que os tratados e as conven-

ções internacionais revoguem ou modifiquem a legislação tributária interna, e serão observados pelos que lhes sobrevenha⁹.

As legislações que vigoram até o presente momento determinam que os valores a serem considerados na apuração do IRPJ e da CSLL são os lucros auferidos no exterior, ainda que não disponibilizados, em alguns cenários.

Contudo, cabe destacar que conforme discriminado em alguns tratados internacionais, a competência para cobrar impostos sobre os lucros é exclusivamente dos países onde as empresas estejam estabelecidas, observando a alíquota máxima prevista na convenção ou tratado.

Ao país em que a controladora está situada, portanto, cabe cobrar imposto sobre os dividendos, desde que deduzam o imposto cobrado no outro país, para evitar a bitributação. No entanto, ao realizar a tributação sobre a totalidade dos lucros auferidos no exterior pelas coligadas e controladas sediadas em países que possuem acordo para evitar a bitributação, o Brasil – é dizer, a RFB – não vem cumprindo com o disposto nos tratados e convenções dos quais é signatário.

8 Compensação do imposto pago no exterior em período posterior ao devido no Brasil

Nos termos do art. 25 da IN RFB n.º 1.520/2014, o Imposto de Renda pago no exterior pela controlada, direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas incluídas na apuração do IRPJ e da CSLL da empresa controladora, poderá ser deduzido na proporção de sua participação, desde que seja observado o limite dos tributos incidentes no país sobre a referida parcela.

Caso a pessoa jurídica possua saldo do imposto pago no exterior que ultrapasse o valor do IRPJ e adicional devidos no Brasil sobre os lucros auferidos no exterior, este saldo poderá ser utilizado para fins de compensação da CSLL, uma vez que tais lucros também são adicionados à base de cálculo da contribuição.

O art. 30 da IN RFB n.º 1.520/2014, dispõe que a compensação do imposto pago no exterior é permitida independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser o tributo de competência de Unidade da Federação do país de origem.

Contudo, para efeitos de compensação, a legislação em vigor apresenta um problema temporal. Isso porque, para fins de dedução do imposto devido no Brasil, deverá ser considerado o imposto retido na fonte pago no exterior no ato da distribuição dos lucros para a empresa controladora brasileira.

Diante disso, a compensação do imposto somente é permitida no ano-calendário no qual ocorrer a efetiva distribuição dos lucros, ou seja, em momento posterior à devida tributação sobre os lucros no Brasil.

Essa disposição praticamente inviabiliza a compensação, pois as empresas controladoras ou equiparadas estabelecidas no Brasil são obrigadas a computar na determinação do lucro real os lucros no ano-calendário em que são auferidos, e não naquele em que foi efetivamente distribuído. Mais uma vez o dispositivo legal gera problemas financeiros para as empresas brasileiras, atingindo diretamente seu fluxo de caixa.

Por fim, a teor do que determina o art. 26 da IN n.º 1.520/2014, a pessoa jurídica estabelecida no Brasil poderá compensar o imposto pago no exterior em relação aos lucros das empresas coligadas quando da tributação com base no regime de competência, tal como previsto no art. 19 da indigitada instrução.

9 Considerações finais

Quando analisamos em conjunto as regras sobre tributação dos lucros auferidos no exterior, cotejando-as com os posicionamentos oficiais exarados pela RFB, percebemos que as questões e conflitos atinentes a essa matéria se encontram longe de serem pacificadas, obstacu-

9 - Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

larizando e, até, inviabilizando os investimentos de empresas brasileiras em empresas estabelecidas no exterior.

A pessoa jurídica investidora domiciliada no Brasil, ao realizar a tributação das parcelas positivas decorrentes dos investimentos em suas controladas, está obrigada a oferecer à tributação lucros que podem não ser disponibilizados, com reflexos imediatos sobre sua disponibilidade financeira e, conseqüentemente, sobre seu fluxo de caixa.

Por outro lado, considerando que a empresa controlada no exterior apure prejuízo, este não poderá ser compensado no Brasil.

A empresa estabelecida no Brasil, desse modo, ainda que não perceba renda, lucros ou disponibilidade em caixa, poderá ter que realizar o recolhimento do IRPJ e da CSLL devido sobre o resultado da investida no exterior, não sendo possível, num primeiro momento, compensar eventual imposto pago no exterior.

Por fim, um dos pontos que fica pendente de esclarecimento por parte da legislação brasileira é justamente o critério temporal que determina o momento da incidência do imposto sobre a renda sobre lucros auferidos no exterior, uma vez que a legislação vigente, na prática, determina que a tributação deve ocorrer antes do próprio fato gerador do imposto sobre a renda, tal como prescrito no Código Tributário Nacional.

10 Referências

- IOB – Guia Prático da Lei n.º 12.973/2014;
- Hiromi Higuchi – Imposto de Renda das Empresas, Interpretação e prática – Ed. Atualizado até 15.02.2017;
- FIPECAFI;
- Congresso Nacional de Estudos Tributários: Derivação e positivação no direito tributário - Distribuição de lucros de coligadas no exterior – Elidie Palma Bifano;
- Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema tributário brasileiro e as relações internacionais - Lucros no exterior: miopia tributária – Julio M. de Oliveira e Érika Tulkiana;
- Tributação atual da renda: Estudo da Lei n.º 12.973/14: da harmonização jurídico contábil à tributação de lucros do exterior;
- Recuperação de créditos tributários. 2 ed. São Paulo: IOB Sage, 2016;
- Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, out, n. 73, 2001;
- Revista Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética, n. 16, 2001;
- IN RFB n.º 1.520/2014;
- Lei n.º 12.973/2014;
- IN SRF n.º 213/2001;
- MP 2.158-35/2001;
- Decreto n.º 9.580/2018;
- ADI n.º 2.588.

Contabilidade e Tributação: diferenças do tratamento das receitas de contratos de concessão de serviços públicos

Rodrigo Mineiro Fernandes¹ | Pedro Henrique Alves Mineiro²

1 Introdução

Com o processo de convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão IFRS, a contabilidade, que, até então, era marcada por uma influência significativa do Fisco (como ponto de partida para apuração de tributos), pela perspectiva retrospectiva (registro de mutações patrimoniais já ocorridas) e pelo conservadorismo (adotando como regra o custo histórico), passou a buscar a utilidade das informações divulgadas, privilegiando a substância econômica sobre a forma jurídica e adotando uma visão prospectiva, que favorece a tomada de decisões pelos seus usuários (sobretudo credores e investidores).

Nesse contexto, foram editados diversos pronunciamentos, interpretações técnicas e orientações pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, dentre as quais, a ICPC 01 e a OCPC 05, que trataram da contabilização dos contratos de concessão de serviços públicos. Posteriormente, com a edição da Lei n.º 12.973/2014, foi instituído o tratamento tributário para diversos critérios contábeis oriundos desse processo de convergência, inclusive para os contratos de concessão de serviços públicos. Em razão da nova disciplina normativa, surgiram diversas controvérsias acerca do tema, como é o caso do percentual de presunção aplicável às receitas dos contratos de concessão de serviços públicos, que será enfrentado no presente artigo.

Para que seja possível determinar o referido percentual de presunção, será analisado o processo de convergência da contabilidade brasileira ao padrão IFRS e as novidades trazidas no tocante à contabilização dos contratos de concessão e, na sequência, serão apreciadas as normas de tributação com base no lucro presumido, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL devidos pelo concessionário de serviços públicos. O objetivo, aqui, é verificar qual o percentual de presunção aplicável sobre as receitas decorrentes dos contratos de concessão, a partir de duas principais correntes sobre a matéria, e apresentar como o tema vem sendo enfrentado pelos tribunais pátrios.

2 Interpretação Técnica ICPC 01 e a Contabilização dos Contratos de Concessão de Serviços Públicos

O contrato de concessão de serviço público é um instrumento celebrado entre a Administração Pública e o concessionário, após a ocorrência de licitação, por meio do qual o poder concedente delega a execução de serviço público ao concessionário. Esse concessionário obriga-se, então, à execução de serviço público adequado ao pleno atendimento dos usuários, por meio de uma relação jurídica regida pelo direito público, e terá direito, em contrapartida, à remuneração sob a forma de tarifa paga pelo usuário, conforme fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação, nos termos da Lei n.º 8.987/1995.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, por sua vez, no contexto de aproximação ao padrão IFRS, trata da forma de contabilização dos contratos de concessão de serviços por meio da Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão. A ICPC 01, derivada da IFRIC 12 – Service Concession Arrangements (emitida pelo International Financial Reporting Interpretation Committee – IFRIC, comitê de interpretação pertencente ao International Accounting Standards Board – IASB), foi aprovada em 06 de novembro de 2009.

1 - Mestre e doutorando em Direito Público pela PUC Minas. Professor do IEC - PUC Minas. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Ex-conselheiro da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.

2 - Bacharel e Mestrando em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Graduando em Ciências Contábeis pela FIPECAFI. Pós-Graduado em Direito Tributário pelo IBET. Advogado em Belo Horizonte/MG.

A principal alteração implementada pela ICPC 01, em relação ao tratamento contábil anterior, diz respeito à proibição do reconhecimento da infraestrutura construída como ativo imobilizado do concessionário, estando sujeito à depreciação, conforme as práticas contábeis anteriormente adotadas. A justificativa trazida pelo item 11 da ICPC 01 foi a ausência de transferência ao concessionário, em razão do contrato de concessão, do direito de controlar o uso da infraestrutura de serviços públicos; o concessionário tem apenas acesso para operá-la para a prestação de serviços em nome do concedente, nas condições previstas no contrato.

Nesses casos, o registro do ativo imobilizado foi substituído pelo registro: (i) de ativo financeiro, nos termos do item 16 da ICPC 01, quando o concessionário tiver o direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro do concedente pelos serviços de construção; nesse caso, o concedente tem pouca ou nenhuma opção para evitar o pagamento, normalmente porque o contrato é executável por lei; e/ou (ii) de ativo intangível, nos termos do item 17 da ICPC 01, à medida que o concessionário recebe o direito (autorização) de cobrar os usuários dos serviços públicos, mas que não constitui direito incondicional de receber caixa, porque os valores são condicionados à utilização do serviço pelo público.

Contudo, a ICPC 01 foi silente quanto ao reconhecimento contábil do direito de outorga no caso de concessão onerosa, em que há o pagamento da bonificação pela outorga. Em virtude disso, foi editada a Orientação OCPC 05 – Contratos de Concessão, na qual foi previsto, para o valor despendido pelo concessionário na aquisição do direito de outorga (bonificação pela outorga), tratamento similar àquele conferido pela ICPC 01 no tocante ao registro do ativo financeiro e/ou intangível, nos termos dos itens 17³ e 18⁴ da OCPC 05.

Além disso, a partir do ICPC 01 (e da OCPC 05), deve-se alocar contabilmente a remuneração decorrente do contrato de concessão em: (i) receitas de construção, que dizem respeito aos investimentos em obras e instalações e custos correspondentes, quando a concessão do serviço público for precedida da execução de obra pública; (ii) receitas de operação, relativas ao serviço de operação da infraestrutura e custos correspondentes; e (iii) receitas de atualização monetária do ativo financeiro, conforme previsto no contrato de concessão⁵.

Com a edição do CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente, que revogou o CPC 17 – Contratos de Construção e o CPC 30 – Receitas, e, posteriormente, da Revisão CPC 12, que suprimiu as disposições da ICPC 01 que se referiam ao CPC 17 e ao CPC 30, o concessionário deve contabilizar receitas e custos relativos aos serviços de construção e de operação conforme o disposto no CPC 47⁶. Nesse sentido, após a identificação dos serviços de construção e de operação, como obrigações de performance decorrentes do contrato de concessão, deve haver a alocação do preço de transação a cada um dos serviços e o reconhecimento da receita correspondente quando a entidade satisfizer a obrigação (isto é, prestar o serviço respectivo).

Dessa forma, para a contabilidade, a construção da obra é um serviço autônomo, que ocorre antes do serviço de operação, e, portanto, a receita de construção deve ser reconhecida à medida que a construção é de fato realizada. Assim, nota-se uma divergência em relação ao tratamento jurídico da concessão, para o qual a construção da obra é apenas instrumental para a consecução do serviço público, não havendo a segregação de valores, na tarifa devida pelo usuário, correspondentes a cada uma das atividades desempenhadas⁷. Ressalta-se, ainda, que naqueles contratos de concessão em que não há previsão de prévia construção, não há que se

3 - 17. Quando um concessionário é remunerado pelos usuários dos serviços públicos, em decorrência da obtenção do direito de cobrá-los a um determinado preço e período pactuado com o poder concedente, o valor despendido pelo concessionário na aquisição desse direito deve ser reconhecido no ativo intangível.

4 - 18. Por outro lado, quando o responsável pela remuneração dos investimentos feitos pelo concessionário for o poder concedente e o contrato estabelecer que há o direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, independentemente do uso efetivo da infraestrutura (demanda) ao longo do prazo de concessão, é necessário o reconhecimento do ativo financeiro.

5 - NOVAIS, Raquel. Contratos de Concessão: A ICPC 1, O CPC 47 e Alguns Efeitos Tributários. In: SILVA, Fabio Pereira da. et al. (org.). Controvérsias jurídico-contábeis. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 458.

6 - Segundo o CPC 47, a entidade deve obedecer às seguintes etapas para o reconhecimento das receitas de contratos com clientes: (i) identificar o contrato com cliente; (ii) identificar as obrigações de performance; (iii) determinar o preço da transação, por obrigação de performance; (iv) alocar o preço de transação às obrigações de performance no contrato; e (v) reconhecer a receita quando a entidade satisfizer uma obrigação de performance.

7 - NOVAIS, Raquel. Contratos de Concessão: A ICPC 1, O CPC 47 e Alguns Efeitos Tributários. In: SILVA, Fabio Pereira da. et al. (org.). Controvérsias jurídico-contábeis. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 458-459.

falar em reconhecimento de receitas de construção.

3 Tributação das Receitas de Contratos de Concessão: Percentual de Presunção Aplicável no Lucro Presumido

O regime de tributação do imposto sobre a renda com base no lucro presumido é uma opção atribuída pelo legislador infraconstitucional às pessoas jurídicas que, cumulativamente: (i) tiverem auferido receita bruta total no ano-calendário anterior igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) (art. 13, caput, da Lei n.º 9.718/1998); (ii) não estiverem obrigadas à apuração do lucro real (art. 587, §3º, do RIR/2018); e (iii) mantiverem a escrituração contábil nos termos da legislação comercial (sob pena de arbitramento do lucro) (art. 47, VII e VIII, da Lei n.º 8.981/1995).

O lucro presumido, assim como o lucro real e o lucro arbitrado, é um método de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Todavia, seja qual for o regime adotado pela empresa, as alíquotas aplicáveis serão: (i) 15% de IRPJ sobre a totalidade do lucro presumido apurado no trimestre (art. 3º, caput, da Lei n.º 9.249/1995); (ii) 10% de adicional de IRPJ sobre a parcela do lucro presumido trimestral que exceder a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) (art. 3º, §1º, da Lei n.º 9.249/1995); e (iii) 9% de CSLL (art. 3º, III, da Lei n.º 7.689/1988).

As diferenças existentes entre os métodos de apuração do IRPJ e da CSLL, portanto, limitam-se à base de cálculo desses tributos. Nesse sentido, diferentemente do lucro real, que é calculado com base no lucro líquido do período de apuração, ajustado pelas exclusões, adições e compensações previstas na legislação tributária, o lucro presumido parte da receita bruta auferida no mês (art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977), deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sobre a qual é aplicado um percentual de presunção do lucro, e, posteriormente, somam-se os ganhos de capital, as denominadas “receitas financeiras” e outras receitas (art. 25, incisos I e II, da Lei n.º 9.430/1996).

Para fins da presente análise, resta verificar qual o percentual de presunção do lucro, se aplicável, incidente sobre as receitas de construção, receitas de operação e receitas de atualização monetária do ativo financeiro, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL devidos pela concessionária de serviço público. A principal controvérsia reside na possibilidade de segregação, sob a perspectiva jurídica, das receitas auferidas pelo concessionário de serviço público na prestação de serviços ou venda de mercadorias para o usuário (adquirente), quem, em última análise, irá remunerá-lo, por meio de tarifa.

Assim, vislumbra-se duas correntes possíveis: (i) a primeira, no sentido de que seria possível segregar juridicamente as atividades desempenhadas pelo concessionário, que seriam tributáveis conforme a sua natureza específica; e (ii) a segunda, no sentido de que a segregação apenas seria possível sob a perspectiva contábil, na qual se aplica a primazia da essência econômica sobre a forma jurídica, já que, para o direito, a natureza da receita seria vinculada apenas à atividade-fim do contrato de concessão, que daria ensejo à remuneração pelo usuário do serviço público.

Segundo a primeira corrente, é necessário verificar a natureza jurídica específica de cada uma das atividades desempenhadas pelo concessionário, de forma segregada, para fins de determinação do percentual de presunção aplicável a elas. Nesse sentido, o art. 166 da Instrução Normativa RFB n.º 1.700/2017 prevê duas fases distintas para os contratos de concessão de serviços públicos: (i) a fase de construção, em que a concessionária realiza serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura de prestação dos serviços; e (ii) a fase de operação, em que concessionária efetivamente presta ou disponibiliza os serviços públicos para os quais foi contratada, mediante a operação e manutenção da infraestrutura.

No tocante à fase de construção, aplicar-se-ia o percentual de presunção de 32% para o cálculo do IRPJ (art. 15, §1º, III, “e”, da Lei n.º 9.249/1995, incluído pela Lei n.º 12.973/2014) e da CSLL (art. 20, I, da Lei n.º 9.249/1995), incidente sobre as receitas decorrentes da prestação de

serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

Em relação à fase de operação, seria aplicado o percentual de presunção de 8%, 16% ou 32%, a depender da natureza jurídica do serviço público prestado pela concessionária. Por exemplo, é aplicável o percentual de 8% para o cálculo do IRPJ sobre as receitas decorrentes da venda de energia elétrica; de 16% sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte; e de 32% sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações.

Ademais, a interpretação favorável à segregação jurídica das atividades desempenhadas levaria à conclusão de que as receitas de atualização monetária do ativo financeiro seriam enquadradas como receitas financeiras ou outras receitas, de modo que não haveria percentual de presunção aplicável sobre elas, devendo ser adicionadas diretamente à base de cálculo (lucro presumido), nos termos do art. 25, II, da Lei n.º 9.430/1996.

A Receita Federal do Brasil já manifestou o entendimento consonante à primeira corrente aqui proposta, por meio de diversas soluções de consulta, dentre as quais, a Solução de Consulta Cosit n.º 112/2016, no sentido de que o percentual de presunção a ser aplicado para as atividades de prestação de serviços de construção vinculados a contratos de concessão de serviços públicos, seria de 32%, ainda que o objeto principal da empresa seja a execução de serviço público, no caso analisado, de transmissão de energia elétrica.

Entre outros argumentos utilizados na solução de consulta, sustentou-se que a construção da estrutura (de transmissão) seria etapa diversa e autônoma da fase de operação, na qual a concessionária seria considerada como prestadora de serviços de construção e seria remunerada por meio de receita a ser paga com ativo financeiro. Desse modo, seria aplicável a alínea "e" do inciso III do § 1º do art. 15, da Lei n.º 9.249/1995, que prevê (a partir da vigência da Lei n.º 12.973/2014) o percentual de presunção de 32% para as atividades de prestação de serviços de construção.

Para a segunda corrente, contudo, ainda que seja possível verificar, sob a perspectiva contábil, a existência de diferentes receitas decorrentes dos contratos de concessão, quais sejam, receitas de construção, de operação e de atualização monetária do ativo financeiro, que devem ser contabilizadas de forma segregada, à medida que a obrigação de performance seja satisfeita (nos termos do CPC 47), essa segregação não encontraria fundamentação jurídica, tendo em vista que o concessionário apenas é remunerado, sob a forma de tarifa, pelo serviço público prestado ao usuário, ainda que seja precedido da execução de obra pública, que é apenas uma atividade instrumental para a consecução do serviço público.

Nesse sentido, a segunda corrente visualiza a segregação das receitas como a forma pela qual a contabilidade interpreta a realidade econômica (não se confundindo com essa), com base em princípios e critérios próprios daquela ciência. Por sua vez, o direito também interpreta a mesma realidade, segundo os princípios e as regras próprias do sistema jurídico, inclusive de determinado subsistema, como o tributário, a partir do qual é possível alcançar conclusões diversas da contabilidade no tocante a essa realidade. Desse modo, o conceito jurídico de receita⁸ não se confunde com a definição contábil de receita, conforme já reconhecido pelo STF por ocasião do julgamento do RE 606.107/RS.

Sob a perspectiva jurídica, portanto, importa verificar qual é o objeto principal do contrato de concessão de serviço público, cuja execução dá origem ao direito subjetivo do concessionário de receber a tarifa devida pelo usuário. Observa-se, então, a existência de uma relação jurídica bilateral, entre o concessionário e o usuário (que não se confunde com o contrato firmado entre o concessionário e o poder concedente), na qual o concessionário se obriga à adequada execução do serviço público e o usuário se obriga ao pagamento da tarifa correspondente.

8 - Segundo Ricardo Mariz de Oliveira, para o Direito, "receita é qualquer ingresso ou entrada de direito que se incorpore positivamente ao patrimônio, e que represente remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações da pessoa titular do mesmo, ou remuneração ou contraprestação do emprego de recursos materiais, imateriais ou humanos existentes no seu patrimônio ou por ele custeados" (Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, 2020. p. 108).

A tarifa devida ao concessionário encontra-se usualmente prevista pelo contrato de concessão e pelas normas regulatórias (Aneel, Anatel, ANTT etc.), considerando-se, para o seu cálculo, tanto os custos relativos à operação e à manutenção da infraestrutura quanto aqueles relativos à construção de infraestrutura e ao retorno da bonificação pela outorga, quando for o caso. Apesar disso, a tarifa é una e indivisível, ou seja, todas as parcelas que compõem o cálculo da tarifa integram o preço pago pelo usuário em contrapartida pela execução do serviço público, constituindo, assim, o faturamento ou receita bruta da prestação de serviços ou da venda de mercadorias do concessionário, nos termos do art. 12, I, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, a depender da atividade realizada por ele.

Ainda que o contrato de concessão de serviço público seja precedido da execução de obra pública e que preveja a atualização monetária do ativo financeiro, calculada com base no IPCA e na aplicação de juros remuneratórios, e que o reconhecimento contábil das receitas de construção e de atualização monetária seja feito de forma segregada das receitas de operação, a natureza jurídica dessas receitas não é de construção⁹ ou de receitas financeiras ou outras receitas, mas sim de receita bruta de prestação de serviços ou de venda de mercadorias. Por essa razão, a segunda corrente defende a aplicação dos percentuais de presunção de 8%, 16% ou 32%, a depender da natureza jurídica do serviço público prestado pela concessionária (atividade-fim), para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime do lucro presumido.

No tocante às receitas de atualização monetária, o entendimento apresentado é análogo àquele firmado pelo STJ no REsp n.º 1.432.952/PR, ao analisar a incidência de PIS e Cofins sobre receitas de juros e correção monetária decorrentes das operações de venda de imóveis realizadas pelas empresas recorrentes, que constituíam seus objetos sociais. Na oportunidade, o Tribunal entendeu que essas receitas deveriam ser consideradas como um produto da venda de bens e/ou serviços, ou seja, constituiriam faturamento (que é a base de cálculo das contribuições), pois seriam receitas inerentes e acessórias aos referidos contratos e, portanto, deveriam seguir a sorte do principal¹⁰.

Em relação às receitas de construção, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região e o Tribunal Regional da 4ª Região, ao analisar casos ajuizados por empresas concessionárias de serviço público de transmissão de energia elétrica, manifestaram o entendimento de que a implantação, a operação e a manutenção das instalações da rede básica não caracterizam a concessionária como empresa de construção, tendo em vista que se trata de um meio necessário para a realização da atividade-fim, que é a transmissão de energia elétrica (vide Apelação Cível n.º 0017048-58.2015.4.03.6100/SP, Apelação Cível n.º 5020621-14.2018.4.03.6100, do Apelação/Remessa Necessária n.º 5005883-42.2016.4.04.7206/SC e Apelação Cível/Remessa Necessária n.º 5005871-28.2016.4.04.7206/SC). Assim, as receitas auferidas pelas empresas são relacionadas, tão somente, à atividade de transmissão, não havendo previsão de pagamento nem individualização de receitas pela construção da infraestrutura.

Portanto, enquanto a primeira corrente defende a aplicação do percentual de presunção de 32% para as atividades de prestação de serviços de construção vinculados a contratos de concessão de serviços públicos, ainda que o objeto principal da empresa seja a execução de serviço público, para a segunda corrente, o percentual de presunção de 32% seria aplicável somente para os contratos que tenham, jurídica e faticamente, a construção como objeto, quais sejam, aqueles firmados com construtoras contratadas pelas concessionárias para a execução de obras públicas ou, ainda, aqueles que tenham por objeto a construção de obra pública, regidos pela Lei n.º 8.666/1993, cujo preço seja destinado à remuneração desta construção¹¹. Não

9 - Segundo Leonardo Homsy e Isaque Brasil, "em que pese a contabilidade determinar o registro de tais receitas [receitas de construção] em contraprestação ao ativo intangível ou financeiro, em razão de sua responsabilidade contratual para com o poder concedente, fato é que as concessionárias não efetivamente prestam tais serviços, mas sim os subcontratam a terceiros". (Cf.: HOMSY, Leonardo; BRASIL, Isaque. Breves reflexões sobre a relação jurídico-contábil e algumas lacunas da Lei n.º 12.973/2014. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei da S/A – Controvérsias após a Lei n. 12973. Vol. V. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 391).

10 - Não obstante a análise ter sido feita sob a perspectiva do PIS e da Cofins, o entendimento poderia ser aplicado ao caso do IRPJ e da CSLL calculados com base no lucro presumido, tendo em vista a similaridade da base de cálculo, isto é, são tributos cuja apuração parte da receita bruta prevista no art. 12, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977.

11 - NOVAIS, Raquel. Contratos de Concessão: A ICPC 1, O CPC 47 e Alguns Efeitos Tributários. In: SILVA, Fabio Pereira da. et al. (org.). Controvérsias jurídico-contábeis. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 467.

alcançaria, pois, a generalidade das concessões de serviços públicos, ainda que precedidos de execução de obra pública, quando esses serviços sejam a atividade-fim do contrato, cuja execução é remunerada pelo usuário por meio de tarifa.

4 Considerações Finais

No presente trabalho, estabeleceu-se como premissa inicial que o concessionário possui o direito à remuneração sob a forma de tarifa paga pelo usuário, em contrapartida pela execução de serviço público, sendo a construção da infraestrutura, quando for o caso, apenas instrumental para a consecução do serviço, que é o fim último do contrato. Dessa forma, foi possível diferenciar o tratamento contábil e jurídico conferido às receitas dos contratos de concessão.

Por um lado, a contabilidade segrega os valores correspondentes a cada uma das atividades desempenhadas pelo concessionário, reconhecendo a receita de construção à medida do cumprimento das obrigações de performance, nos termos do CPC 47. Por outro lado, sob a perspectiva jurídica, surgem duas correntes em relação ao percentual de presunção para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime do lucro presumido: para a primeira corrente, seria possível segregar juridicamente as atividades desempenhadas pelo concessionário, aplicando-se o percentual de 32% sobre serviços de construção vinculados aos contratos de concessão de serviços públicos (como de transmissão de energia elétrica); e, para a segunda corrente, importa verificar qual é o objeto (atividade-fim) do contrato de concessão de serviço público, cuja execução dá origem ao direito subjetivo do concessionário de receber a tarifa devida pelo usuário, aplicando-se os percentuais de presunção de 8%, 16% ou 32%, a depender da natureza jurídica do serviço público prestado pela concessionária (atividade-fim).

6 Referências

HOMSY, Leonardo; BRASIL, Isaque. Breves reflexões sobre a relação jurídico-contábil e algumas lacunas da Lei nº 12.973/2014. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei da S/A – Controvérsias após a Lei n. 12973. Vol. V. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

NOVAIS, Raquel. Contratos de Concessão: A ICPC 1, O CPC 47 e Alguns Efeitos Tributários. In: SILVA, Fabio Pereira da. et al. (org.). Controvérsias jurídico-contábeis. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, 2020.

O Conceito Jurídico de Renda no Direito Brasileiro

Solon Sehn¹

1 Introdução

Antes do estudo do conceito de renda, cumpre destacar que, no direito brasileiro, ao contrário do que ocorre no ordenamento jurídico de outros países, o texto constitucional disciplinou a competência impositiva das pessoas políticas de direito público interno por meio de referências objetivas à materialidade dos tributos que podem ser validamente instituídos². Ao mesmo tempo, adotou a técnica de imposição de limites derivados de normas interpostas, prevendo a edição pela União de normas gerais de direito tributário, mediante lei complementar, nos termos do art. 146 da Constituição. Isso faz com que os tributos fiquem submetidos a um processo fragmentado de concretização progressiva, a cargo das três espécies legislativas que nele podem interferir: a lei constitucional, a lei complementar e a lei ordinária³.

As normas gerais de direito tributário encontram-se previstas no Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei n.º 5.171, de 27 de outubro de 1966. Nessa época, ainda não havia previsão de reserva de lei complementar nessa matéria, o que somente ocorreu com o advento do art. 18, § 1º, do texto constitucional de 1967⁴. Desde então, embora promulgado como lei ordinária, o Código vem tendo o seu conteúdo de regulação recepcionado pelos textos constitucionais. O mesmo se deu com a Constituição Federal de 1988. Esta manteve a reserva de lei complementar, preservando as disposições anteriores, desde que materialmente compatíveis com a nova ordem constitucional (art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias)⁵.

Portanto, respeitada a relação hierárquica existente entre essas espécies legislativas, o estudo do conceito de renda deve ser estabelecido em função dos parâmetros normativos da Constituição e do Código Tributário Nacional, que a complementa naquilo que for compatível. Estes, por outro lado, limitam o legislador ordinário na definição da materialidade do imposto de renda e dos demais critérios de incidência do tributo.

2 Renda, patrimônio e acréscimo patrimonial

Não há, nas teorias econômica e jurídica, um conceito uniforme de renda⁶. Este é tão variável quanto o número de autores voltados ao estudo do tema. Daí a imprescindibilidade de uma definição clara de renda na legislação tributária, papel que, no direito brasileiro, foi desempenhado pelo art. 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de

1 - Advogado, graduado pela UFPR. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Conferencista no Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários). Ex-Conselheiro do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

2 - CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 139 e ss.; ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 36-37; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 433 e ss.

3 - XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 22.

4 - "Art. 18. [...] § 1º. Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar".

5 - Sobre o tema da *recepção* ou *novação*, cf.: MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*, t. 2. Coimbra: Coimbra, 1993, p. 243 e ss.; BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 64 e ss.

6 - "Antes de qualquer outra cogitação, saliente-se que, para nós, o conceito de renda é gênero que encampa a espécie 'proventos de qualquer natureza', razão pela qual referiremos aqui apenas o gênero, sem preocupação de tratar separadamente da espécie." (GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 174). Para Gisele Lemke, o vocábulo "proventos" é sinônimo de "rendimentos" (LEMKE, Gisele. *Imposto de renda - os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60). A expressão "proventos de qualquer natureza" - segundo Ricardo Mariz de Oliveira - mantida mais por tradição do que por exigência jurídica (OLIVEIRA, Ricardo Mariz De. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 286). Por outro lado, segundo Carrazza, *proventos* "[...] constitui grave erro afirmar que provento é realidade diversa de renda. Provento é, sim, modalidade de renda." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 53 e nota 68).

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 acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Para parte da doutrina, essa previsão já seria obrigatória à luz do texto constitucional⁷. Outros, de modo diverso, sustentam inexistir um conceito constitucional pressuposto de renda, de sorte que caberia ao CTN dispor sobre essa matéria⁸. Todos, no entanto, concordam que, ao menos em parte, o conceito adotado pelo art. 43 corresponde ao da teoria da renda *acréscimo-patrimonial*⁹. Não há divergências a esse respeito¹⁰.

Para efeitos desse estudo, cumpre destacar que, de acordo com o conceito adotado pelo CTN, renda constitui um acréscimo patrimonial líquido (riqueza nova)¹¹ que resulta da comparação entre os estados patrimoniais inicial e final, após um período de tempo determinado. Sua aferição deve considerar, em primeiro lugar, todos¹² os bens e os direitos suscetíveis de valoração pecuniária existentes no início da apuração, sem abstração de eventual estado negativo, já que as dívidas também integram o patrimônio. Não é possível realizar “cortes”, desprezando a realidade patrimonial negativa prévia para criar uma situação patrimonial inicial neutra, desconsiderando os prejuízos decorrentes do exercício anterior¹³.

7 - Nesse sentido: GONÇALVES, *op. cit.*, p. 170 e ss.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 73 e ss.; CARRAZZA, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 35 e ss.; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 2-2; MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 13 e ss.; ÁVILA, Humberto. *Contribuições e imposto sobre a renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 215. Também acompanhamos essa interpretação (SEHN, Solon. *PIF-Cofins: não-cumulatividade e regimes de incidência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 156 e ss.).

8 - Não admitindo a existência de um conceito fechado de renda no texto constitucional: LEMKE, *op. cit.*, p. 60; SAKAKIHARA, Zuudi. Comentários aos arts. 43 a 45 e 139 a 164. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Código tributário nacional comentado*. 3. ed. São Paulo: RT, 2005, p. 155.

9 - Alguns autores sustentam que “parece existir, contudo, um equívoco na asserção pura e simples de que a teoria adotada pelo Código é a do acréscimo patrimonial. É que, em seu sentido estrito, o acréscimo patrimonial não envolve os rendimentos consumidos.” (LEMKE, *op. cit.*, p. 62). Todavia, não há qualquer equívoco nessa asserção. Isso porque, como destaca Bulhões Pedreira, a teoria da renda como acréscimo ou acumulação inclui a parcela da renda consumida (PEDREIRA, *op. cit.*, p. 2-6 e ss.). No mesmo sentido, sobre as diversas teorias sobre a renda, cf.: Sobre as diversas teorias da renda, cf.: TILBERT, Henry. *A tributação dos ganhos de capital*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 10; LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003, p. 19 e ss.; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 119 e ss.

10 - [...] é importante observar que o Código Tributário Nacional definiu renda como o *produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos*, e proventos de qualquer natureza como os *acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda* (art. 43, itens I e II). Adotou, portanto, o conceito de renda *acréscimo*. Sem acréscimo patrimonial não há, segundo o Código, nem proventos.” (MACHADO, Hugo de Brito. O âmbito constitucional do tributo e alguns dispositivos da Lei nº 9.249, de 26.12.95. In: ROCHA, Valdir de Oliveira [coord.] *Imposto de renda: alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 84). No mesmo sentido: CARRAZZA, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 57; BIFANO, Elidie Palma. *O mercado financeiro e o imposto de renda*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 128; OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 38, que, após analisar a doutrina sobre o tema, conclui que “[...] salvo algumas reticências, ninguém mais duvida de que o fato gerador do imposto de renda seja a existência de acréscimo patrimonial”. Sobre o tema, cf. ainda: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Tributação da renda versus tributação do patrimônio*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 99-115; ROLIM, João Dácio. O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza: alguns casos concretos – adições e exclusões do lucro real. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 87-95; LOENETTI, *op. cit.*, p. 66;

11 - Rubens Gomes de Sousa ressalta que: “[...] Assim, a Comissão de 1964 julgou mais adequado à função prática de definir o fato gerador do imposto dar ênfase ao requisito da aquisição da disponibilidade. Mas nem por isso, repito, o requisito de tratar-se de riqueza nova foi repudiado; pelo contrário, não só ele está implícito no conceito de disponibilidade, como já se disse, mas está também expresso no art. 43, I, onde se diz que a renda é um ‘produto’ do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e no art. 43, II, onde se diz que os proventos de qualquer natureza são os ‘acréscimos patrimoniais’ não compreendidos no inciso anterior. A propósito, vale sublinhar que essa redação do inciso II implica que também a renda, de que trata o inciso I, é um acréscimo patrimonial, como já está dito pela palavra ‘produto’ constante desse inciso.” *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, 1974. Apud CARRAZZA, Imposto...*, *op. cit.*, p. 58)

12 - LEMKE, *op. cit.*, p. 94: “Se renda é riqueza nova, somente com a consideração conjunta de todos os ingressos e dispêndios do período é que se poderá falar em renda”. Não é possível, destarte, considerar o valor de bens e de direitos de forma isolada, o que torna incompatível com o CTN e com a Constituição os regimes de tributação “definitiva” previstos na legislação tributária ordinária.

13 - “Deveras, prejuízos anteriores têm que ser deduzidos do saldo positivo, para que se possa contemplar acréscimo real e efetivamente obtido; do contrário, estará sendo tributado o próprio patrimônio da sociedade empresária. É que prejuízo implica, sempre, uma redução de patrimônio,

Esse patrimônio inicial deve ser comparado com o valor dos bens e dos direitos que foram incorporados à esfera jurídica do sujeito passivo em caráter definitivo, sem reserva, condicionamentos ou contrapartidas no patrimônio passivo. Assim, por exemplo, no contrato de mútuo, a quantia em dinheiro transferida ao mutuário não implicará um acréscimo líquido, porque, ao mesmo tempo em que a recebe, o sujeito passivo torna-se devedor do montante emprestado pelo mutuante. O mesmo se aplica aos ingressos que apenas recompõem o status quo ante, tais como os reembolsos e as indenizações¹⁴. É, ademais, irrelevante o fato do acréscimo patrimonial ter sido poupado ou consumido pelo sujeito passivo¹⁵.

O saldo resultante da comparação entre o patrimônio inicial e final deve ser confrontado com os gastos necessários à sua obtenção e à manutenção¹⁶ da fonte produtora¹⁷, inclusive a depreciação dos bens empregados na produção da renda¹⁸. Também devem ser deduzidos, nos casos de alienação de bens, os custos de aquisição¹⁹ ou de produção, porque só há riqueza nova a partir do momento em que o preço da venda supera ao valor gasto na aquisição do ativo ou em sua produção²⁰.

Não se consideram renda, ademais, as transferências patrimoniais ou de capital. O capital nada mais é do que a renda realizada e acumulada no passado, já tributada. As transferências de capital, por sua vez, são negócios jurídicos não sinalagmáticos de transmissão de direitos patrimoniais de uma pessoa física ou jurídica para outra, independe de qualquer contraprestação²¹. É o caso, por exemplo, das heranças, das doações, das subvenções para investimento e da integralização do capital social subscrito por sócios de uma pessoa jurídica²².

3 Periodicidade e disponibilidade da renda

O conceito de renda pressupõe um período de tempo dentro do qual são considera-

que, dependendo da sua intensidade, pode eliminar o efeito incrementador de entradas relevantes que, por sua vez, até o montante do prejuízo, não fazem mais que recompor o patrimônio previamente existente." (GONÇALVES, *op. cit.*, p. 181). No mesmo sentido, cf.: PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de Renda - lucro da pessoa jurídica - compensação de prejuízos. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 207, p. 380.

14 - Assentado nessa premissa, o STJ editou as seguintes súmulas sobre a matéria: Súmula STJ n.º 136: "o pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda"; Súmula STJ n.º 215: "A indenização recebida pela adesão ao programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda"; Súmula TFR n.º 39: "Não está sujeita ao imposto de renda a indenização recebida por pessoa jurídica em decorrência de desapropriação amigável ou judicial".

15 - GONÇALVES, *op. cit.*, p. 179. No mesmo sentido, cf.: ROLIM, *op. cit.*, p. 87 e ss.; DERZI, *op. cit.*, p. 69 e ss.; OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 39; QUEIROZ, *op. cit.*, p. 239; LEONETTI, *op. cit.*, p. 66.

16 - A doutrina mais recente tem ressaltado a necessidade de dedução dos gastos relacionados ao *mínimo vital*. Este, segundo Carrazza, decorre do art. 3º, III, da Constituição, compreendendo "[...] aquela porção de riqueza que lhe garante, e a seus dependentes, uma existência própria de cidadão" (art. 7º, VI). Esse autor entende ainda que o *mínimo vital* também alcança as empresas: "[...] no caso da pessoa jurídica o mínimo vital corresponde ao indispensável para que remunere seus empregados, renove o estoque, mantenha o capital de giro – enfim, continue existindo, como empresa" (CARRAZZA, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 50).

17 - LEMKE, *op. cit.*, p. 63 e ss.; SAKAKIHARA, *op. cit.*, p. 156; PEDREIRA, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 2-19; ÁVILA, *op. cit.*, p. 216; CARRAZZA, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 59. Como destaca Leonetti, a teoria da renda-acréscimo foi baseada nas construções iniciais dos economistas Robert M. Haig, em 1921, e de Henry C. Simons, em 1938. A proximidade existente entre a concepção proposta por esses autores fez com que ficasse conhecida como conceito ou critério de Haig-Simons. Dentro dela, a exclusão dos gastos realizados com vistas à obtenção da própria renda é uma noção ínsita ao conceito de Haig-Simons (LEONETTI, *op. cit.*, p. 24). Haig, alias, definia a renda pessoal como "o valor monetário líquido do poder econômico de um indivíduo entre dois momentos" (*Ibid.*, p. 21).

18 - O desgaste de bens utilizados na produção de renda, ensina Bulhões Pedreira, "[...] é uma descapitalização, ou seja, transformação do capital em consumo. Se para efeito de determinar o ganho da empresa a depreciação não for deduzida da renda derivada desses bens, o conceito de renda não abrangerá apenas esse ganho, mas incluirá o próprio capital" (PEDREIRA, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 2-18).

19 - "Têm-se, nessas hipóteses, mera rearrumação patrimonial, com substituição de elementos, sem alteração para maior; onde havia determinado ativo, passa a haver, em substituição, caixa ou recebíveis, da mesma intensidade ou poder de compra, e assim por diante" (GONÇALVES, *op. cit.*, p. 182-183).

20 - Assim, destaca Bulhões Pedreira, "[...] será inconstitucional a lei que definir como renda o produto ou preço de alienação do bem objeto de inversão de capital, e não apenas o lucro obtido na alienação do bem. A parte do preço recebido que corresponde ao capital aplicado na aquisição do bem não pode, sem ofensa constitucional, ser definida como renda, pois ela repõe, no patrimônio do alienante, o capital aplicado no bem alienado. Somente o que excede desse capital pode ser tratado pela lei como renda, ou seja, como ganho. O imposto incidente sobre o produto da venda do bem, sem dedução do custo, será tributo sobre a circulação de riqueza, sobre transferência de propriedade, sobre receita, mas não sobre renda." (PEDREIRA, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 2-17).

21 - Como destaca Bulhões Pedreira, "as transferências são negócios jurídicos unilaterais, nos quais quem transfere dinheiro não recebe em troca outro direito ou (no caso de transferências de capital), se adquire algum direito, este nasce do próprio negócio de transferência e seu objeto são prestações da pessoa que a recebe. [...] Nas transferências de capital uma pessoa transmite direitos com o fim de acrescê-los ao estoque de capital de outra. Em algumas (como as subvenções para investimento e as doações) a pessoa que transfere não adquire nenhum direito – apenas diminui seu estoque de capital em benefício de quem a recebe." (PEDREIRA, *Imposto de renda: pessoas...*, *op. cit.*, p. 400). Sobre o tema, cf.: SEHN, Solon. Subvenções para investimentos: pressupostos de exclusão do lucro real para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 233, p. 131 e ss.

22 - Bulhões Pedreira ressalta que "[...] o artigo 42 do CTN admitiria incidências do imposto de renda sobre aumentos de patrimônio resultantes de valorização de bens, ou de pagamentos ou transferências de capital, o que conflita com a discriminação constitucional de competências tributárias" (PEDREIRA, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 2-2). A não caracterização da renda nas transferências patrimoniais também é demonstrada por Misabel Derzi, na atualização da obra de BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 287. No mesmo sentido, OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 149.

dos os ingressos e as saídas. Isso porque, como destaca José Artur Lima Gonçalves, “sem a noção de período - e tempo -, todos os ingressos e saídas perdem qualquer significado comparativo”²³. Ainda segundo o autor, esse prazo seria de doze meses, porque toda a organização do funcionamento do Estado brasileiro, na Constituição Federal, baseia-se na noção de período anual. As referências ao período mensal, além de serem em menor quantidade, não vêm no sentido de cômputo de alguma grandeza, apenas como termos de pagamento ou prazos²⁴.

Não há, entretanto, um prazo mínimo. A apuração anual é desejável, porque coincide com o exercício financeiro de execução orçamentária e com o período do levantamento do balanço das pessoas jurídicas. Mas não é obrigatório. O legislador pode escolher o período que entender mais razoável, inclusive semestral ou trimestral. Essa definição, entretanto, deve observar o princípio da proporcionalidade, em especial, o postulado da adequação medida-fim, isto é, se o meio empregado pela lei é adequado ao fim pretendido²⁵.

Nesse sentido, como ressaltado acima, deve-se ter presente que, ao definir os períodos de tempo de apuração, o legislador não pode realizar cortes, desprezando a situação patrimonial negativa anterior. Ao vincular o conceito de renda às noções de acréscimo e de patrimônio, o CTN impede que, na apuração do imposto, o legislador crie artificialmente uma situação patrimonial inicial neutra, abstraindo prejuízos decorrentes do exercício anterior²⁶. Do contrário, o imposto incidiria sobre a parcela correspondente à recomposição do prejuízo. A tributação da renda se converteria em tributação do patrimônio, o que viola os arts. 154, I, 153, III²⁷, da Constituição. Se o sujeito passivo, no encerramento do exercício, teve um passivo superior ao ativo, essas dívidas devem ser consideradas no período de apuração subsequente. Logo, um período de tempo demasiadamente reduzido dificilmente se mostrará suficiente para refletir um acréscimo patrimonial do sujeito passivo. Por conseguinte, é necessário sopesar as vantagens decorrentes desse prazo menor. Se essas forem desproporcionais aos custos de fiscalização e, sobretudo, de elaboração das demonstrações de variação patrimonial pelo contribuinte, a periodicidade será inconstitucional.

Essa matéria já foi debatida no exame da constitucionalidade do recolhimento trimestral. Na oportunidade, o Supremo Tribunal Federal entendeu que “não ofendia a Carta decaída, tampouco configurava instituição irregular de empréstimo compulsório, a sistemática de recolhimento do imposto de renda, na fonte, mês a mês ou o seu pagamento trimestral, para posterior reajuste anual”²⁸. O mesmo debate ocorreu em torno do limitador de compensação de prejuízos fiscais previsto nos arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/1995:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

23 - GONÇALVES, *op. Cit.*, p. 183-184.

24 - *Ibid.*, p. 185 e ss. Um exame acerca dessa discussão na doutrina pode ser encontrado em QUEIROZ, *op. Cit.*, p. 247 e ss.; LEMKE, *op. Cit.*, p. 85 e ss.

25 - CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 6. Ed. Coimbra: Almedina, 1991, p. 382 e ss.; BARROSO, *op. Cit.*, p. 198 e ss.

26 - “Deveras, prejuízos anteriores têm que ser deduzidos do saldo positivo, para que se possa contemplar acréscimo real e efetivamente obtido; do contrário, estará sendo tributado o próprio patrimônio da sociedade empresária. É que prejuízo implica, sempre, uma redução de patrimônio, que, dependendo da sua intensidade, pode eliminar o efeito incrementador de entradas relevantes que, por sua vez, até o montante do prejuízo, não fazem mais que recompor o patrimônio previamente existente.” (GONÇALVES, *op. Cit.*, p. 181).

27 - Segundo Misabel Derzi, “é possível instituir entre nós, o imposto sobre o patrimônio como já existe em outros países (Alemanha, França etc). Mas isso só pode ser feito dentro das regras constitucionais brasileiras, no exercício da competência residual da União, sem a utilização promiscua ou o disfarce do imposto de renda.” (DERZI, *op. Cit.*, p. 115).

28 - RE n.º 140.671/CE.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

A “trava” de 30% representa uma restrição temporal à compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, que, na verdade, implica a postergação do direito ao aproveitamento, sem eliminá-lo por completo. O sujeito passivo conserva o direito de compensação nos exercícios subsequentes, de sorte que, a rigor, não se trata de uma vedação absoluta, mas de um regime de aproveitamento diferido ou escalonado, que pressupõe a continuidade operacional da empresa. Nos casos de extinção da empresa, essa restrição é inaplicável devido à impossibilidade material de compensação nos exercícios seguintes. Isso porque, sem a garantia do aproveitamento integral, aquilo que, à luz da legislação vigente, foi instituído com vistas à limitação temporal do direito de compensação (ou seja, apenas uma limitação relativa) acabaria se convertendo em uma restrição absoluta²⁹.

Os arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/1995 foram considerados válidos pela Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (REsp 993.975/SP) e do Supremo Tribunal Federal (RE 344.944/PR e 545.308/SP), justamente porque não se tratava de uma restrição absoluta:

Apesar de limitada a dedução de prejuízos ao exercício de 1995, não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução.

A prática do abatimento total dos prejuízos afasta o sustentado antagonismo da lei limitadora com o CTN, porque permaneceu incólume o conceito de renda, com o reconhecimento do prejuízo, cuja dedução apenas restou diferida.

[...]

Como visto no início deste voto, não houve subversão alguma, porque não olvidou o prejuízo, mas apenas foi ele disciplinado de tal forma que tornou-se escalonado³⁰.

Em 27/06/2019, por sua vez, no julgamento do RE 591.340, o Pretório Excelso definiu a seguinte tese de repercussão geral: “É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL” (Tema n.º 117). Lamentavelmente, prevaleceu entre os Ministros da Corte o entendimento segundo o qual a compensação de prejuízos fiscais seria um benefício fiscal, e não uma obrigação inerente ao conceito jurídico de renda previsto na Constituição e no CTN. Espera-se que, algum dia, o STF corrija esse grande equívoco.

29 - “Realmente, se a lei não impede a compensação integral, pois apenas a posterga, mas se ela não permite que a compensação venha a ser feita futuramente pela sucessora, o impasse se resolve através da permissão de compensação integral pela sucedida, em situação que não está abrangida pela hipótese de incidência da norma de limitação.” (OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 865). Nesse mesmo sentido, BEZERRA, Maurício Dantas. Da inaplicabilidade da limitação à compensação de Prejuízos Fiscais nos casos de Incorporação, Fusão e Cisão de Sociedades. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 96, p. 57.

30 - Voto da Ministra Eliana Calmon no Recurso Especial n.º 993.975/SP.

Por sua vez, no caso de extinção de pessoas jurídicas, durante anos a Jurisprudência do antigo Conselho de Contribuinte admitia a compensação da totalidade do prejuízo fiscal³¹. Porém, a partir do ano de 2009, por voto de qualidade de seu Presidente, a Câmara Superior do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) reformou esse entendimento:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa³².

Essa questão ainda não foi decidida pelo STF. Porém, no STJ, há acórdãos entendendo pela validade da aplicação da limitação aos casos de extinção da pessoa jurídica:

TRIBUTÁRIO. EMPRESA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. NATUREZA JURÍDICA. BENEFÍCIO FISCAL. LIMITAÇÃO DE 30%. AMPLIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A legislação do IRPJ e da CSLL permite que eventuais prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores sejam compensados com os lucros apurados posteriormente, estabelecendo que a referida compensação é limitada a 30% (trinta por cento) do lucro real, por ano-calendário.
2. O STF considerou que a natureza jurídica da compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL é de benefício fiscal, decidindo pela constitucionalidade da lei que impôs o limite de 30% (trinta por cento) para que (a compensação) pudesse ser efetivada.
3. Inexiste permissão legal para que, em caso de extinção da empresa por incorporação, os seus prejuízos fiscais sejam compensados sem qualquer limitação.
4. No direito tributário, ramo do direito público, a relação jurídica só pode decorrer de norma positiva, sendo certo que o silêncio da lei não cria direitos nem para o contribuinte nem para o Fisco e, sendo a compensação um benefício fiscal, a interpretação deve ser restritiva, não se podendo ampliar o sentido da lei nem o seu significado, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional.
5. Havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e, fazendo uma interpretação extensiva da legislação tributária, ampliar a fruição de um benefício fiscal.
6. Recurso especial da Fazenda Nacional provido³³.

31 - "IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA – A empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. Recurso provido". (Câmara Superior de Recursos Fiscais, Primeira Turma, Recurso n.º 101-122596, Processo n.º 10980.011045/99-90, Relator: José Henrique Longo, Data da Sessão: 19/10/2004. No mesmo sentido: Primeiro Conselho, Primeira Câmara, Recurso n.º 148818, Processo n.º 11831.001889/99-07, Relator: João Carlos de Lima Júnior, Data da Sessão: 09/11/2006; Primeiro Conselho, Sétima Câmara, Recurso n.º 153163, Processo n.º 13884.004851/2003-26, Relator: Luiz Martins Valero, Data da Sessão: 05/12/2007; Primeiro Conselho, Oitava Câmara, Recurso n.º 126597, Processo n.º 13502.000497/00-11, Relator: Mário Junqueira Franco Júnior, Data da Sessão: 20/09/2001).

32 - CARF. CSRF. 1ª T. Ac. 9101-00.401. Rel. Cons. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro. S. de 02/10/2009.

33 - STJ. 1ª T. REsp 1805925/SP. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia. Rel. p/ Acórdão Min. Gurgel de Faria. DJe 05/08/2020. No mesmo sentido: STJ. 2ª T. REsp 1107518/SC. Rel. Min. Eliana Calmon. DJe 25/08/2009.

Em meio a essa controvérsia, parece indubitável que qualquer tipo de limitador de compensação de prejuízos não é compatível com o art. 45 do CTN. O limitador dos arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/1995 nada mais é do que um “corte”, que despreza a realidade da situação patrimonial negativa do contribuinte, apenas para aumentar o valor do tributo devido. Os sócios da pessoa jurídica - aqueles que assumem o risco do negócio e geram a riqueza com o seu trabalho - não recebem dividendos, justamente em razão do prejuízo societário. Já o Poder Público, por meio de um artificialismo legal, despreza essa situação negativa, compelindo o contribuinte a pagar um imposto que deveria ter como pressuposto o acréscimo patrimonial. Mesmo em caráter temporário ou diferido, uma regra dessa natureza não é compatível com o conceito de renda nem com o princípio da moralidade.

Por fim, outro aspecto relevante diz respeito à interpretação do caput do art. 43. De acordo com esse dispositivo, a incidência do imposto de renda depende da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do acréscimo patrimonial. Muito já se discutiu acerca do alcance desses conceitos³⁴. Entende-se, na linha de Rubens Gomes de Sousa, que a disponibilidade econômica surge quando a renda é realizada, o que ocorre com o efetivo recebimento do dinheiro ou do recurso financeiro; e a disponibilidade jurídica, a partir da aquisição da renda, vale dizer, do título jurídico que permite ao beneficiário o seu recebimento³⁵.

4 Referências

- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: RT, 1968.
- ÁVILA, Humberto. Contribuições e imposto sobre a renda: estudos e pareceres. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- _____. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda e preços de transferência. São Paulo: Dialética, 2001.
- BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de dogmática constitucional transformadora. São Paulo: Saraiva, 1996.
- BIFANO, Elidie Palma. O mercado financeiro e o imposto de renda. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1991.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- _____. Derivação e positivação no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Noeses, v. II, 2017.
- _____. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. Direito tributário, linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

34 - Sobre o tema, cf.: LEMKE, *op. cit.*, p. 96 e ss. A autora divide as diversas concepções em correntes unificadoras, dicotômica atenuada e dicotômica radical, esta última subdividida em quatro vertentes.

35 - “[...] ‘disponibilidade econômica’ corresponde a ‘rendimento (ou provento) realizado’, isto é, dinheiro em caixa. E ‘disponibilidade jurídica’ corresponde a ‘rendimento (ou provento) adquirido’, isto é, ao qual o beneficiário tem o título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro (p. ex., o juro ou o dividendo creditados). Assim, a disponibilidade ‘econômica’ inclui a ‘jurídica’; a recíproca não é verdadeira, mas, pelo art. 43, qualquer das duas hipóteses basta para configurar o fato gerador do imposto.” (Pareceres – 1 – Imposto de renda, p. 70-71. Apud QUEIROZ, *op. cit.*, p. 157.

____. Teoria da norma tributária. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação da renda versus tributação do patrimônio. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Imposto de renda: questões atuais e emergentes. São Paulo: Dialética, 1995.

GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 1997.

LEMKE, Gisele. Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998.

LEONETTI, Carlos Araújo. O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil. Baureri: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. O âmbito constitucional do tributo e alguns dispositivos da Lei n.º 9.249, de 26.12.95. In: ROCHA, Valdir de Oliveira [coord.] Imposto de renda: alterações fundamentais. São Paulo: Dialética, 1996.

MIRANDA, Jorge. Manual de direito constitucional, t. 2. Coimbra: Coimbra, 1993.

MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de renda. Rio de Janeiro: Justec, 1971.

____. Imposto de Renda - lucro da pessoa jurídica - compensação de prejuízos. Revista de Direito Administrativo, vol. 207.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

RODRIGUES, Silvio. Direito civil: parte geral. 34. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2003.

SAKAKIHARA, Zuudi. Comentários aos arts. 43 a 45 e 139 a 164. In: FREITAS, Vladmir Passos de (coord.). Código tributário nacional comentado. 3. ed. São Paulo: RT, 2005.

ROLIM, João Dácio. O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza: alguns casos concretos – adições e exclusões do lucro real. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Imposto de renda: questões atuais e emergentes. São Paulo: Dialética, 1995.

TILBERT, Henry. A tributação dos ganhos de capital. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 5. ed. São Paulo: Atlas, v. 1, 2005.

XAVIER, Alberto. Direito tributário e empresarial: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

____. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001.

Preço de Saída em Balanço de Determinação na Apuração de Haveres ou Deveres, em Simetria ao Art. 606 do CPC/2015

Wilson Alberto Zappa Hoog¹

Introdução

Justifica-se esta abordagem sobre a métrica contábil do “preço de saída”, grafada no art. 606 do CPC/2015, no âmbito da apuração de haveres ou deveres, via balanço de determinação, pela necessidade dos peritos de uma constante busca do aperfeiçoamento das regras ou critérios de valorimetria², que no caso do balanço de determinação e do balanço especial, art. 1031 do CC/2002, são totalmente distintas das constantes do Padrão Internacional de Contabilidade, do RIR/2018 e da Lei 6.404/1976, regras estas, do balanço de determinação, que atualmente estão traçadas pela doutrina, que também são aplicadas para as sociedades anônimas de capital fechado, por força do §2º do art. 599 do CPC/2015, a fim de obter uma segurança no seu labor de diagnóstico e eliminação de riscos. A lógica científica que guiou esta investigação é o fato público e notório que não se aplica ao balanço de determinação o preço de aquisição regularizado pelo RIR e nem as regras de avaliação constantes da Lei 6.404/1976, pois o balanço de determinação possui regras próprias e específicas, que são as constantes do art. 606 do CPC/2015. A supremacia do art. 606 do CPC/2015, em relação ao RIR/2018³ e à Lei 6.404/1976, obedece ao critério da especialização, neste caso, a norma especial se sobrepõe à norma geral, além da sua aplicação em casos concretos de perícias judiciais, extrajudiciais e as arbitrais.

Isto posto, nesta introdução temos que o problema aqui enfrentado é a obtenção de uma avaliação patrimonial pelo preço de saída diante de um silêncio eloquente⁴, por parte do legislador, em relação ao conceito de preço de saída. Os objetivos são os de atender à legislação e esclarecer aos operadores do direito e aos litigantes sobre como se proceder à precificação dos haveres ou deveres pela via do balanço de determinação, e a investigação a ser apresentada foi a de se buscar uma solução, “diagnóstico” pela via dos conceitos para o problema.

Desenvolvimento

O CPC/2015 não conceituou o “preço de saída”, ficando isto ao encargo dos professores-doutrinadores contemporâneos, motivo pelo qual este artigo tem amparo em nossa literatura⁵. Logo, neste artigo está presente a hermenêutica⁶ e o prestígio à semântica⁷. Eis a doutrina

1 - Wilson Alberto Zappa Hoog é sócio do Laboratório de Perícia Forense Arbitral Zappa Hoog & Petrenco, perito em contabilidade e mestre em direito, pesquisador, doutrinador, epistemólogo, autor da Teoria Pura da Contabilidade e suas teorias auxiliares, com 48 livros publicados, sendo que alguns dos livros já atingiram a marca da 11ª e de 17ª edições. Endereço Postal: Rua da Glória, 314, Sala 31, Ed. Centro Cívico, Centro Cívico, Curitiba/PR. CEP 80.030-060. Endereço eletrônico: wilson@zappahoog.com.br. Site: www.zappahoog.com.br.

2 - **Critério valorimétrico** - a valorimetria é a revelação de uma unidade de medida ou de dosimetria, sempre lastreada nos princípios contabilísticos, para se obter um resultado, que é a produção e divulgação de informação considerada relevante para uma célula social. Um critério valorimétrico diz respeito a forma de valorizar um ato ou fato patrimonial, portanto, um critério valorimétrico é um diagnóstico de determinação contábil de preço, de ativo, de passivo e do patrimônio líquido. (HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Moderno Dicionário Contábil**: da Retaguarda à Vanguarda. 12. ed. Curitiba: Juruá Editora, no prelo.)

3 - A validade do RIR/2018 é apenas para fins de calcular a carga tributária e a precificação das omissões de receitas, e não para definir critério de avaliação de ativos ou passivos em balanços de determinação.

4 - **Silêncio eloquente** - é o reverso da lacuna, e reside na essência da filosofia pura aplicada às interpretações da política contábil. Uma lacuna é a falta de uma previsão explícita, enquanto o silêncio eloquente é a previsão implícita através de uma não previsão. Ou seja: o silêncio eloquente é uma “não previsão” que representa a vontade que a hipótese não prevista, seja alcançada pela norma. O silêncio eloquente é uma concepção de caráter jurídico contábil que se reveste de um propósito estratégico que tem significado oculto onde todos entendem. Trata-se de uma deliberada, consciente e proposital intenção de restrição. Em outras palavras, a lei pode conter ou evidenciar um silêncio eloquente e não um vácuo legislativo que possa ser preenchido por meio de interpretação dos magistrados. (HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Moderno Dicionário Contábil**: da Retaguarda à Vanguarda. 12. ed. Curitiba: Juruá Editora, no prelo.)

5 - HOOG, Wilson A. Z. **Resolução de Sociedade e Avaliação do Patrimônio na Apuração de Haveres ou Deveres**. 8ª. ed. Curitiba: Juruá, 2022, no prelo.

6 - **Hermenêutica contábil** - provém do grego hermeneúe (designação de uma ciência, da interpretação de textos científicos). A hermenêutica contábil dá a interpretação correta do sentido das palavras, alcance que se pretende com a terminologia científica ou tecnológica grafada. O cerne da questão, que se enfatiza, tem na sua gênese conceitual a parametrização da essência da sentença, ou de um ponto controverso, ou o objeto de uma análise científica, que é o referente e suas categorias operacionais, onde se faz necessária a viripotente utilização da hermenêutica contábil e jurídica, em especial, destacamos uma correta opinião em laudos, pareceres, contratos, estatutos, doutrinas e relatórios. A hermenêutica contábil revela-se como sendo uma referência metodológica, além do conhecimento mediano dos lidadores da ciência contábil, por fundamentar-se na filosofia, ou seja, na sabedoria científica que é capaz de tornar a contabilidade uma ciência social objetiva, guiada pelos rigorosos critérios que são próprios dos cientistas. E, neste foco, a hermenêutica contábil se firma modernamente. Como saber científico de um sistema normatizado por fatores consuetudinários idealizado pelos estudiosos da ciência do patrimônio, confere coerência e lógica à compreensão e operacionalização contábeis.

7 - **Semântica contábil** - é o estudo das mudanças sofridas pelos verbetes contábeis, no tempo e no espaço, pela evolução dos estudos e aceção do alcance dos conceitos e das palavras ou linguagem técnica.

que apresenta um novo corpo para o balanço, agora com uma nova alma, a de determinação dos preços dos ativos e dos passivos, que é algo totalmente distinto de valor,⁸ é subjetivo, à luz da teoria contábil do valor. Já que inegavelmente o CPC/2015 traz uma nova formulação para a valorimetria patrimonial ao assumir uma função mais superlativa no processo de apuração de haveres ou deveres, claro que isto impõe aos peritos o dever da prudência e de respeito ao princípio da epiqueia contabilística, quando da atribuição de preços, inclusive para ativos intangíveis, como o fundo de comércio internamente desenvolvido, evitando-se abusos e atendendo aos anseios do legislador de preço justo, que deve ser o preço de saída em harmonia ao CPC/2015.

Atualmente, um sócio ou acionista⁹ que exerce o seu direito de retirada, deixa de ser sócio e passa a ser credor ou devedor, motivo pelo qual, surgiu: apuração de haveres ou deveres¹⁰ via balanço de determinação a preço de saída, observando-se o critério patrimonial¹¹, e quando possível, o patrimônio societário real como um todo, e não apenas sua dimensão formal contábil ou fiscal, ambas, geralmente, putativas, portanto, o preço de saída implica em um levantamento contábil de preço amplo e atualizado, englobando um balanço de determinação do ativo e passivo, levando-se em conta para a formação do patrimônio líquido, ativos tangíveis e intangíveis, fundo de reserva patrimonial¹², lucros/prejuízos acumulados, e principalmente o fundo de comércio internamente desenvolvido, que é o fruto do estabelecimento empresarial, cuja precificação, preço de saída, está atrelada ao preço intrínseco do fundo de comércio¹³.

A partir da nossa doutrina¹⁴ especializada em resolução de sociedades, reproduzimos os tomos referente aos critérios para mensurar o preço de saída dos principais itens do ativo, passivo e patrimônio líquido.

1 Ativo

(...)

1.1.1 Disponibilidades

- Para o caso específico das contas de caixa, banco e adiantamentos, o preço de saída é o valor expresso da moeda corrente;

8 - **Valor** – o valor também é objeto de estudo da ciência da contabilidade; o valor, em senso estrito tem as suas origens na economia, desde Adam Smith. Porém, Karl Marx foi o autor que muito contribuiu para a teoria do valor ao defini-la como sendo portadora, simultaneamente, de valor de uso e valor de troca (...). Apesar desta evolução no sentido do valor, que é a utilidade, ressaltamos que o valor de uma utilidade é subjetivo, logo, tem respaldo em um juízo de valor, pois a utilidade de uma coisa tem diferente importância para diferentes pessoas, o que resulta em diferentes valores para um mesmo tipo de bem que pertence a pessoas distintas. (HOOG, Wilson A. Zappa **Teoria Pura da Contabilidade e suas Teorias Auxiliares Ciência e Filosofia**. 5. ed. Revista, Ampliada e Atualizada. Curitiba: Juruá Editora, 2022, no prelo.)

9 - O direito de retirada de acionistas tem amparo no inciso XX do art. 5º da CF/1988, e na norma infraconstitucional, §2º, art. 599 do CPC/2015, nas hipóteses da Cia não preencher o seu fim. Lembrando que o fim de uma sociedade anônima é um gênero que se divide em três tipos: fim social, fim econômico e fim ambiental.

10 - Haveres e deveres significam a precificação do montante correto a ser realizado, logo, liquidado. Haveres significa um jargão contábil que possui similaridade com crédito, valores que o sócio tem a receber da sociedade. Deveres significa um jargão contábil que possui similaridade com débito. Valores que o sócio tem que pagar à sociedade. (...) Haveres significa que o sócio que se retira tem um crédito a receber. Este crédito representa a participação do sócio no patrimônio líquido positivo. Deveres significa que o sócio que se retira tem um débito a pagar. Este débito pode ser em função de sua participação no patrimônio líquido a descoberto, prejuízos, perdas, atos de desvio de finalidade, ou existência de empréstimos, entre outras situações. (HOOG, Wilson A. Zappa. **Prova Pericial Contábil** - Teoria e Prática - de acordo com a NBC PP Nº 1 (R1), e a NBC TP Nº 1 (R1), de 19 de março de 2020. 17. ed. Curitiba: Juruá, 2022.)

11 - **Critério patrimonial** - tudo o que está vinculado ao objeto da ciência da contabilidade, o patrimônio, ou seja, a riqueza, material ou imaterial vinculada às células sociais, (ativo, passivo e réditos). Logo, diferencia-se de critérios financeiros como o fluxo de caixa descontado. Um critério patrimonial busca o valor patrimonial real com certeza científica.

12 - **Fundo de reserva patrimonial** - é uma espécie de retenção de lucros/capital feita para fins de capitalização e fortalecimento dos negócios, como, por exemplo: as reservas de capital, as reservas de incentivos fiscais, e as reservas de lucros nas modalidades de: reserva legal, de expansão dos negócios como novos investimentos na operação e reservas para contingências, e/ou simplesmente para se evitar a distribuição de dividendos com base em realização econômica, sem que exista a realização financeira. O fundo de reserva patrimonial é um recurso da sociedade para possíveis gastos extraordinários que conferem uma segurança financeira-econômica aos negócios.

13 - **Preço intrínseco do fundo de comércio** - representa aquele que tem relação com o desempenho presente-atual dos negócios vinculados ao estabelecimento empresarial, ou seja, potencial existente de geração de superlucro. O preço intrínseco é inerente ou vinculado ao momento da avaliação, portanto, sem precificar a sua estimação com circunstâncias futuras e/ou com desenvolvimento tecnológico dos produtos/serviços. O valor intrínseco do fundo de comércio normalmente é feito através do método holístico, que representa uma forma de análise fundamentalista, porque essa análise avalia não apenas os aspectos econômicos quantitativos constantes das demonstrações financeiras, mas também, os aspectos qualitativos, como a gestão dos negócios e vida útil. O preço do fundo de comércio-goodwill é um gênero que tem basicamente dois tipos de componentes: o intrínseco, decorrente do desempenho econômico atual dos negócios e o extrínseco, que pode ser medido por fatores sociais-econômicos futuros, que se supõem venham a interagir com os negócios. Dentre eles, o mais conhecido é o chamado incremento e longevidade de um negócio, causado pelo sucateamento, superação tecnológica ou o aperfeiçoamento e desenvolvimento científico dos produtos e/ou serviços. O procedimento de valuation do preço intrínseco tem como referente o conjunto das demonstrações financeiras dos últimos cinco anos anteriores à data base da avaliação; e o extrínseco a projeção subjetiva do conjunto das demonstrações financeiras para os próximos 10 anos.

14 - HOOG, Wilson A. Zappa. **Resolução de Sociedade & Avaliação do Patrimônio na Apuração de Haveres ou Deveres**. 8. ed. Curitiba: Juruá, 2022, no prelo.

- Para o caso específico das contas de aplicações financeiras, inclusive os criptoativos, o preço de saída é o valor expresso da moeda corrente correspondente ao resgate destas aplicações, na data da apuração dos haveres ou deveres, nele incluídos os efeitos redutores do imposto de renda, IOF e da variação cambial, se for o caso.

1.1.2 Direitos e estoques

- Para o caso específico dos estoques, o preço de saída-venda é o último praticado junto às vendas aos fregueses, praticado pela sociedade empresarial, e não o custo de aquisição ou de entrada, ou seja, não é o de compra/reposição. Neste caso dos estoques, deve também ser considerado como passivo a preço de saída, o ICMS, PIS, COFINS, IR e CS, em sintonia ao regime tributário adotado pela sociedade empresarial na data da resolução;
- Para o caso específico das cambiais¹⁵ a receber, ativo, o preço, à luz da matemática financeira, sofre influência do tempo, desta forma, é o preço ajustado a valor presente da data da resolução da sociedade, considerando para tal, o prazo médio dos pagamentos/recebimentos, descontados da taxa Selic, salvo se existir contrato vinculado a estas cambiais, com taxas de juros definidos; (...)
- Para o caso específico dos direitos/despesas antecipadas vinculados aos seguros, aluguéis, despesas pagas antecipadamente, ICMS a recuperar, IPI a recuperar, PIS a recuperar, COFINS a recuperar, IRPJ e CSL a recuperar, o preço de saída, é o que se obtém pela sua regular utilização. (...)

1.2 Ativo não circulante

(...) Incluímos o diferido e sua amortização no ativo não circulante, em função do parágrafo único do art. 1.187 do CC/2002, pois pode surgir elementos, tais como: as despesas de instalação da sociedade, até o limite correspondente a dez por cento do capital social; e os juros pagos aos acionistas da sociedade anônima, no período antecedente ao início das operações sociais, à taxa não superior a doze por cento ao ano, fixada no estatuto.

1.2.1 Ativo realizável a longo prazo

- Para o caso específico de deveres dos sócios, como, por exemplo, indenizações por atos prejudiciais à sociedade, ilicitudes que poderão ser compensadas com os haveres, nos termos do art. 602 do CPC/2015 (...). É deveras importante realçar, que se o sócio retirante não praticou ilicitudes, mas o que fica praticou, deve ser registrado no balanço de determinação, estes efeitos, débito no ativo circulante referente a estes valores a receber do sócio que fica, e crédito no patrimônio líquido, esta posição tem respaldo na teoria ultra vires;
- Para o caso específico das quotas/ações subscritas e não integralizadas de todos os sócios/acionistas o que se retira e os que ficam, o preço é o da subscrição acrescidos de juros de mora desde a data prevista para a integralização, contados até a data da resolução da sociedade, em simetria ao art.1.004 do CC/2002 (...);
- A participação dos sócios também nas perdas, prejuízos, ganhos e lucros, em simetria ao art. 1.007 do CC/2002, está ligada ao diagnóstico da situação de haveres ou deveres dos sócios (...);
- Para o caso específico de empréstimos/financiamentos e/ou mútuos de sócios com a sociedade e vice-versa, devem ser observados os arts. 381 a 384 do CC/2002, que versam sobre confusão de dívidas e direitos e as suas possíveis compensações com os haveres ou deveres. Sendo que o preço de saída, observa as regras pactuadas nos contratos, para a avaliação e pagamentos antecipados.

¹⁵ - Cambiais – é referente à letra de câmbio e a outros títulos endossáveis de efeitos jurídicos semelhantes, como a nota promissória, duplicata, debênture, warrant e o cheque pré-datado, ou seja, o cheque com data futura para saque..

1.2.2 Investimentos

- Para o caso específico dos investimentos em coligadas e controladas de capital fechado, o preço de saída, é o obtido pelo resultado da equivalência patrimonial, sendo incluído nos balanços das coligadas e controladas o seu ativo intangível, fundo de comércio internamente desenvolvido, cuja precificação falaciosa por fluxo de caixa descontado é vedada (...). Os investimentos de simples participação, e em coligadas e controladas de capital aberto, ou de fundos de ações/valores mobiliários negociados na bolsa, podem ser utilizados os preços médios praticados pela BOVESPA, na data da resolução, devendo existir para tais investimentos, liquidez e dispersão.

1.2.3 Imobilizado

- Para o caso específico do imobilizado, o preço do imobilizado para fins do balanço de determinação, por força de norma legal impositiva ao caso, deve ser o preço de saída, logo, preço de venda, custo de aquisição reavaliado, e deve ser considerado por uma questão o princípio contábil da epiqueia contabilística, os efeitos no passivo a longo prazo, a CS e o IR diferidos. (...)

1.2.4 Intangível

Os intangíveis, de um modo geral, têm a seguinte classificação: de geração externa e de geração interna. (...)

- Para o caso específico dos intangíveis, o preço de saída, na hipótese de direito de uso de marcas, royalties, programas de computadores e semelhantes, é o constante dos respectivos contratos com os descontos da amortização. E na precificação do fundo de comércio-goodwill internamente desenvolvido, (...) recomendamos como método de valuation do fundo de comércio-goodwill (...). Eventual existência de norma infralegal contábil expedida pelo CFC, não significa antinomia, e nem influencia em tal precificação, pois todos os intangíveis devem ser avaliados à luz da supremacia do art. 606 do CPC/2015. Lembrando que o fato de a sociedade ter apresentado resultados negativos, prejuízos, nos anos anteriores à exclusão do sócio, não significa que ela não tenha fundo de comércio, assim como, o fato de existir lucro líquido, não significa que exista preço para o fundo de comércio, pois uma coisa ou situação não é dependente de outra;
- Para o caso específico dos contratos de leasing financeiro (...). Não defendemos o registro do bem em seu aspecto corpóreo, e sim, o registro do direito sobre o bem corpóreo, sendo que este direito também é um bem, porém da classe dos intangíveis, ajustado à preço de saída e com o reconhecimento das dívidas a ele vinculada no passivo. (...)

2 Passivo

(...)

2.1 Passivo circulante

- Para o caso específico das cambiais a pagar (passivo), o preço, à luz da matemática financeira, sofre influência do tempo, desta forma, é o preço ajustado a valor presente da data da resolução da sociedade, considerando para tal, o prazo médio dos pagamentos/recebimentos, descontados da taxa Selic (...). Obs.: os fornecedores médios e os clientes anuais, assim como, as compras e as receitas devem ser obtidas a partir dos doze saldos mensais constantes dos balancetes do último exercício social, balancetes estes, devidamente conciliados, vide fórmulas de prazos médios constante do nosso livro: Análise de Balanço. Diagnóstico e Qualificação Econômico-Financeira. Teoria e Prática. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2022;

- Para o caso geral dos passivos, o preço de saída corresponde ao valor presente das obrigações, inclusive empréstimos bancários, e/ou operações de mútuos de sócios/sociedades coligadas e controladas, financiamentos e as provisões passivas, nele incluídos: multas, juros, correções monetárias e variações cambiais existentes na data da resolução. (...) Como exemplos amplos de provisões sem que com isto, estejamos esgotando as hipóteses, temos:
 - a) Para o imposto de renda;
 - b) Para a contribuição social;
 - c) Para a partição nos lucros de empregados, administradores, partes beneficiárias e debenturistas;
 - d) Para as férias e seus encargos sociais;
 - e) Para gratificação natalina e seus encargos;
 - f) Para indenização de representantes comerciais;
 - g) Para pagamento ou creditamento de juros sobre o capital próprio e de lucros/dividendos (os lucros creditados e não pagos, assim como, os empréstimos para sócios/acionistas, e capital subscrito e não integralizado, compõem os haveres, observando o critério da compensação quando uma pessoa é devedora e credora ao mesmo tempo). A questão do lucro creditado e juros sobre o capital próprio está em simetria ao art. 608 do CPC/2015;
 - h) Para o caso específico dos passivos fictícios, como omissões de receitas com roupagem de dívidas, devem ser considerados como lucros acumulados simultaneamente na precificação do fundo de comércio. Destacando que a prova da existência do caixa dois, rege-se ela regra: probatio incumbit qui dicit, non qui negat (a prova incumbe ao litigante que alega, e não ao quem nega).

2.2 Passivo não circulante

- Para o caso específico de empréstimos/financiamentos e/ou mútuos de sócios com a sociedade e vice-versa, devem ser observados os art. 381 a 384 do CC/2002, que versam sobre confusão de dívidas e direitos e as suas possíveis compensações com os haveres ou deveres.
- Para o caso específico dos passivos com algum grau de incerteza, temos as contingências (...) cujo resultado final poderá ser favorável ou desfavorável, mas possíveis de ocorrerem, à luz da razoabilidade, proporcionalidade e probabilidade, por mais remotas que sejam, ou ainda que venham a depender de eventos futuros incertos, como, por exemplo, uma decisão judicial, prática de ilegalidades que possam, quiçá, não serem penalizadas por circunstância, como a prescrição ou a falta de diligência dos agentes fiscalizadores. Surgindo com isto a figura do patrimônio líquido, como um gênero que se divide em dois tipos: a) do patrimônio líquido, e b) do patrimônio ilíquido. Como exemplos amplos de provisões para contingências passivas, sem que com isto, estejamos esgotando as hipóteses, temos:
 - a) Para rescisões de contratos de distribuição;
 - b) Para danos ou violações do direito dos consumidores;
 - c) Decorrente de multas pela não observação de procedimento de segurança dos empregados;
 - d) Decorrente de garantias de produtos e mercadorias;
 - e) Para reparar danos ambientais;
 - f) Para demandas trabalhistas;

- g) As tributárias decorrentes de evasão;
- h) As de logística reversa de resíduos sólidos;
- i) As vinculadas a litígios no âmbito da Justiça Estatal ou no âmbito da Justiça Privada, Juízo Arbitral.

- Para o caso específico da rubrica: adiantamento para futuro aumento de capital, este deve compor o passivo não circulante, ou seja, o passivo exigível a longo prazo e não patrimônio líquido, pois à luz da teoria contábil da essência sobre a forma, é um direito dos sócios de receber, crédito quirografário, e não haveres. E o preço de saída desta obrigação corresponde ao valor do efetivamente aportado pelos sócios, acrescidos de juros e correções monetárias, desde que isto esteja previsto, pactuado, no contrato de aporte, entre os sócios e a sociedade. (...)

2.3 Patrimônio líquido

É um gênero de duas espécies: líquido e ilíquido.

2.3.1 Patrimônio líquido-líquido

- Para o caso específico da reserva de incentivos fiscais (...), entendemos ser necessário a determinação judicial expressa e explícita para a sua inclusão no reembolso de ações ou em haveres de sócios que se desligam. Esta reserva é constituída mediante uma isenção ou redução de tributos ou contribuições sociais, como um estímulo para a expansão e investimentos nos negócios, portanto, à luz do princípio da preservação da empresa, defendemos que estes valores devem ficar de fora dos valores que integram o reembolso de ações, apuração de haveres, dividendos, lucros, e a participação por parte de empregados, administradores ou qualquer forma de renda dos acionistas/sócios, logo, não compõem o balanço de determinação;
- Para o caso específico do capital social s ubscrito e integralizado, das reservas de lucros e das reservas de capital, deve ser considerado o seu preço nominal constante da escrituração contábil;
- Para o caso específico do **rédito**¹⁶ do período de exercício social não encerrado até a data da resolução da sociedade, este deve ser considerado pelo preço contábil nominal, na rubrica lucros/prejuízos dos exercícios, considerando os impactos de IR E CSS no passivo exigível a LP.

2.3.2 Patrimônio líquido-ilíquido

- E por derradeiro, para o caso específico do patrimônio líquido, esta diferença entre ativo e passivo, é um gênero que se divide em dois tipos: a) patrimônio líquido-líquido – espécie ou tipo de patrimônio líquido, que é um gênero de duas espécies, líquido e ilíquido. O patrimônio líquido “líquido” é a parcela correspondente ao patrimônio “líquido” em que não pairam incertezas sobre sua substância, portanto, pode ser partilhado ou distribuído aos sócios retirantes nos atos de apuração de haveres, e, b) patrimônio líquido-ilíquido – espécie ou tipo de patrimônio líquido que é um gênero de duas espécies, líquido e ilíquido, o patrimônio líquido “ilíquido” é a parcela que representa o patrimônio “ilíquido”, estribado nas incertezas, possíveis contingências passivas, com relação a sua substância monetária e exigibilidade. Espécie que tem proteção científica no diagnóstico pericial contábil, e amparo no postulado da prudência, que são pontuados pela eficácia da situação revelada na prova pericial contábil. É a parcela correspondente ao patrimônio “ilíquido” em que pairam incertezas sobre sua substância, portanto, não pode, desde logo, ser parti-

¹⁶ - **Rédito** – a teoria do “rédito” representa o resultado da eficiência da empresa (atividade), pelo seu estabelecimento, que pode ser o lucro ou prejuízo, o ponto de partida para o cálculo do aviamento; este é derivado do **rédito**, e representa uma mais-valia à atividade empresarial. A teoria do **rédito** trata do resultado, logo, ela se ocupa com as variações das receitas, dos custos, despesas e tributos, que ocorrem com a riqueza patrimonial. O principal tratadista desta teoria foi Gino Zappa no início do século XX. Para Zappa, o resultado, **rédito**, é definido como o acréscimo ou decréscimo sofrido pelo capital, em um determinado período, como consequência dos negócios.

lhado ou distribuído aos sócios retirantes nos atos de apuração de haveres, devendo ser partilhado posteriormente, quando deixar de existir tal incerteza. Em função do princípio da preservação da empresa, esta parcela fica guardada na sociedade, que figura como uma fiel depositária, até que deixe de existir tais incertezas. Tal postulado da prudência evita a indelegável figura da locupletação sem causa, seja dos sócios/acionistas que se retiram ou dos que ficam. A precificação do patrimônio líquido “líquido” de forma apartada, parte das incertezas, logo, controvertido, está em simetria ao § 1º do art. 604 do CPC/2015, que prevê o pagamento desde logo, somente da parte incontroversa. (HOOG, 2022, no prelo.)

Destacamos que aos litigantes cabe o ônus das provas, incisos I e II do art. 473 do CPC/2015, portanto, a instrução processual com os elementos suficientes à elaboração do balanço de determinação é obrigação das partes. Aos litigantes é a tarefa da produção¹⁷ de provas, e não ao perito que as examina para a emissão do diagnóstico de haveres ou deveres, isto é uma questão de pura lógica e bom senso; não cabe ao Juiz ou ao perito produzir provas. Deve o perito em contabilidade, assistente indicado seja pelo promovente ou pelo promovido, assistir e iluminar o advogado, quando da coleta dos elementos probatórios para a juntada aos autos, ou para requerimento de exibição de documentos em poder de outrem.

Lecionamos que o preço de saída é um paradigma doutrinário, e a modulação doutrinária do preço de saída tem por objetivo resguardar os critérios de valorimetria de ativos e passivos ancorados na razoabilidade, probabilidade, proporcionalidade, epiqueia contabilística, e no excepcional interesse de uma ordem jurídica justa¹⁸.

Considerações Finais

Não basta a contratação de um perito em contabilidade para a implantação de um balanço de determinação, para se obter o tão esperado preço dos haveres ou dos deveres, sem que exista mudanças na mentalidade dos peritos, sendo as doutrinas e os Programas de Educação Continuada os responsáveis pelo exemplo no que diz respeito à execução e à observação integral da legislação brasileira e das normas do CFC de perícia e do perito. Como exemplo de prestígio, temos a descrição dos conceitos no corpo dos quesitos, o que está em harmonia à força pética da Norma do CFC: Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TP N.º 1 (R1), de 19 de março de 2020, publicado no Diário Oficial da União em 27/03/2020. Edição: 60. Seção: 1. Página: 115:

(...) 41. Tratando-se de termos técnicos atinentes à Ciência Contábil, devem ser acrescidos dos seus respectivos conceitos doutrinários, sentido e alcance contabilístico de cada um dos termos técnicos, além de esclarecimentos adicionais ou em ou em notas de rodapé. É recomendada a utilização daqueles termos já consagrados pela literatura contábil. (...)

E por derradeiro, a linha de pensamento adotada por este signatário para o “preço de saída na apuração de haveres ou deveres”, que está lastreada na literatura especializada, foi a de demonstrar que doutrina se propõe a atingir os seus objetivos respondendo aos principais critérios de valorimetria de ativos, passivos e patrimônio líquido, evitando-se com isto interpre-

17 - Com relação à produção de provas, observar o CPC/2015. “Art. 434. Incumbe à parte instruir a petição inicial ou a contestação com os documentos destinados a provar suas alegações”.

18 - **Ordem jurídica justa** – é um dos pressupostos de um estado de direito democrático. A acessibilidade à ordem jurídica justa é um direito fundamental e tem como pressuposto a existência da democratização dos direitos fundamentais com lastro na supremacia da dignidade das pessoas, e de um Judiciário independente. Assim, o acesso à Justiça não deve ser compreendido apenas em um contexto de acesso ao Judiciário, mas em uma perspectiva abrangente e, com a concretização da segurança jurídica, e uma ordem jurídica justa com a garantia de que o Judiciário esteja aparelhado a garantir os direitos, a ampla defesa e o contraditório, o que implica na boa-fé e no fato imprescindível da cooperação dos litigantes para a solução do litígio.

tações polissêmicas ou ambíguas, em relação à precificação de haveres ou deveres, portanto, o problema da pesquisa foi respondido. Pois, está demonstrado que as questões de valorimetria periciais científicas contábeis podem ser decididas em sintonia à doutrina.

É certo de que o art. 606 do CPC/215 apresenta uma regra geral e não traz, de forma explícita e pormenorizada, uma normatização contábil para o preço de saída e para cada uma das contas que compõem o balanço de determinação, pois isto ficou a cargo dos doutrinadores epistemólogos¹⁹ e seus diálogos com os peritos e os julgadores.

Não existe dúvida em relação a nossa sugestão e recomendação final para que novos estudos em forma de novas doutrinas sejam publicados para o aprimoramento dos Programas de Educação Continuada dos peritos, pois a ciência encontra-se em constante mutação, e não existe pelo viés científico uma verdade absoluta imutável constante em um livro. Sem embargos ao fato de que conceitos, como os aqui apresentados, no seu sentido e alcance são deveras importantes, pois pretendemos com isto, colocar uma luz elementar sobre o tema: “preço de saída”.

Referências

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. NBC TP 01 (R1), de 19 de março de 2020. Dá nova redação à NBC TP 01, que dispõe sobre perícia contábil. Disponível em: < <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tp-de-pericia/> >. Acesso em: 29 jun. 2022.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: < <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/> >. Acesso em: 29 jun. 2022.

_____. Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. < <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/> >. Acesso em: 29 jun. 2022.

_____. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: < <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/> >. Acesso em: 29 jun. 2022.

_____. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: < <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/> >. Acesso em: 29 jun. 2022.

_____. Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: < <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/> >. Acesso em: 29 jun. 2022.

HOOG, Wilson A. Zappa. Análise de Balanço. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2022.

_____. Moderno Dicionário Contábil - da Retaguarda à Vanguarda - Contém os Conceitos das IFRS. Revista, Atualizada e Ampliada. 11. ed. Curitiba: Juruá, no prelo.

_____. Prova Pericial Contábil - Teoria e Prática - de acordo com a NBC PP N.º 1 (R1), e a NBC TP N.º 1 (R1), de 19 de março de 2020. 17. ed. Curitiba: Juruá, 2022. 1040 p.

_____. Resolução de Sociedade & Avaliação do Patrimônio na Apuração de Haveres ou Deveres. 8. ed. Curitiba: Juruá, 2022, no prelo.

_____. Teoria Pura da Contabilidade e suas Teorias Auxiliares. Ciência e Filosofia. 5. ed. Revista, Ampliada e Atualizada. Curitiba: Juruá Editora, 2022, no prelo.

¹⁹ - **Epistemólogo contábil** – é aquele escritor filósofo dedicado ao estudo de como o conhecimento contabilístico é formado, procurando solução para as dúvidas e conflitos técnico-científicos. O saudoso Dr. Antônio Lopes de Sá foi um notável epistemólogo, que descreveu teorias como o neopatrimonialismo, é um exemplo de epistemólogo da escola brasileira de contabilidade, que deixou um grande legado científico. Portanto, um epistemólogo contábil é um indivíduo especialista em epistemologia, ou seja, na teoria do conhecimento contabilístico, na ciência do patrimônio, que se dedica ao estudo científico deste conhecimento, baseado em métodos científicos de investigações; estudo crítico das teorias, teoremas, axiomas, métricas, dos princípios, das hipóteses, teses e antíteses, e dos resultados dos diversos ensaios, com a finalidade de determinar conceitos, leis científicas, que regem os fenômenos patrimoniais e seus fundamentos lógicos, e sua importância para a ciência. A causa do labor do epistemólogo gera o efeito da evolução e aperfeiçoamento da ciência, que normalmente fica grafado na doutrina e na biografia do cientista. E a doutrina cria lastro para a jurisprudência e precedentes jurídicos.