

DIREITO TRIBUTÁRIO EM DEBATE

Dante Stopiglia

Edinilson Dias Apolinário

Elisabeth de Souza Tavares

Fabiana Lazzarini Afonso

Luciana de Carvalho Clemente

Márcio Martins

Marisa Paleari

Soraya Keiko Tomita Alves

Viviane Cristina Pepino

DIREITO TRIBUTÁRIO EM DEBATE

Dante Stopiglia

Edinilson Dias Apolinário

Elisabeth de Souza Tavares

Fabiana Lazzarini Afonso

Luciana de Carvalho Clemente

Márcio Martins

Marisa Paleari

Soraya Keiko Tomita Alves

Viviane Cristina Pepino

COORDENADOR EXECUTIVO DO GVLAW
EMERSON RIBEIRO FABIANI

COORDENADORES DA OBRA
EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI
VANESSA RAHAL CANADO

PWC BRASIL
CARLOS IACIA

PROJETO GRÁFICO E EDITORAÇÃO
ULTRAVIOLETA DESIGN

REVISÃO
ANDREA ZANETTI
CAMILA TAVARES DE MOURA BRASIL MATOS
CAROLINA DALLA PACCE
JANAÍNA DANTAS GERMANO GOMES
KARINA DENARI GOMES DE MATTOS
VIVIAN SAMPAIO GONÇALVES

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Karl A. Boedecker da Fundação Getulio Vargas – SP.

Direito tributário em debate / coordenação Eurico Marcos Diniz de Santi, Vanessa Rahal Canado. –
São Paulo: Direito SP, 2014.
244 p.

ISBN: 978-85-64678-15-6

1. Direito tributário. 2. Direito tributário – Estudo e ensino. 3. Escola de Direito de São Paulo da Fundação
Getulio Vargas - Pós-graduação. I. De Santi, Eurico Marcos Diniz. II. Canado, Vanessa Rahal. III. Título.

CDU 34::336.2

GVlaw

RUA ROCHA, 233
BELA VISTA – SÃO PAULO – SP
CEP: 01330-000
DIREITOSP.FGV.BR

AUTORES

DANTE STOPIGLIA

ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E SOCIETÁRIO PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU DA FGV DIREITO SP (GVLAW); PÓS-GRADUADO EM DIREITO EMPRESARIAL PELA UNIVERSIDADE MACKENZIE; BACHAREL EM DIREITO PELA UNIVERSIDADE MACKENZIE. FORMAÇÃO CONTÁBIL PELA FUNDAÇÃO ARMANDO ALVARES PENTEADO (FAAP); SÓCIO DE TAX DA PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC BRASIL) E RESPONSÁVEL PELOS ESCRITÓRIOS DE CAMPINAS, SOROCABA E SÃO JOSÉ DOS CAMPOS.

EDINILSON DIAS APOLINÁRIO

ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E SOCIETÁRIO PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU DA FGV DIREITO SP (GVLAW); ADVOGADO E CONSULTOR TRIBUTÁRIO.

ELISABETH DE SOUZA TAVARES

ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E SOCIETÁRIO PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU DA FGV DIREITO SP (GVLAW); GRADUADA EM DIREITO PELA FACULDADE DE DIREITO DE VARGINHA– MG, BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS PELA FACULDADE DE CONTÁBEIS, ECONOMIA E ADMINISTRAÇÃO DE VARGINHA – MG. GERENTE SÊNIOR NA ÁREA DE IMPOSTOS DA PWC.

FABIANA LAZZARINI AFONSO

ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E SOCIETÁRIO PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU DA FGV DIREITO SP (GVLAW); ESPECIALISTA EM ADMINISTRAÇÃO PELA ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE SÃO PAULO (EAESP/FGV). BACHAREL EM CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS PELA PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE CAMPINAS (PUC-CAMPINAS); ADVOGADA.

LUCIANA DE CARVALHO CLEMENTE

ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E SOCIETÁRIO PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU DA FGV DIREITO SP (GVLAW); GRADUADA EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS PELA TREVISAN ESCOLA DE NEGÓCIOS; GRADUADA EM DIREITO PELA FACULDADE DE DIREITO DE SÃO BERNARDO DO CAMPO; GERENTE NA ÁREA DE IMPOSTOS DIRETOS DA PWC.

MÁRCIO MARTINS

ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E SOCIETÁRIO PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU DA FGV DIREITO SP (GVLAW). DIRETOR DE CONSULTORIA TRIBUTÁRIA. BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS; GRADUANDO EM DIREITO.

MARISA PALEARI

ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E SOCIETÁRIO PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU DA FGV DIREITO SP (GVLAW); PÓS-GRADUADA EM ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS – GESTÃO DE ESTRATÉGIA DE EMPRESAS, UNICAMP; GRADUADA EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, TREVISAN ESCOLA DE NEGÓCIOS; GRADUADA EM ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESA, UNIVERSIDADE SÃO FRANCISCO; CONTADORA E GERENTE SÊNIOR NA PWC

SORAYA KEIKO TOMITA ALVES

ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E SOCIETÁRIO PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU DA FGV DIREITO SP (GVLAW); PÓS-GRADUADA EM FINANÇAS PELA TULANE UNIVERSITY; BACHAREL EM ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS PELA ESCOLA SUPERIOR DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS (ESAN – ATUAL CENTRO UNIVERSITÁRIO FEI); BACHAREL EM DIREITO PELA UNIVERSIDADE PAULISTA (UNIP). GERENTE SÊNIOR DE IMPOSTOS INDIRETOS

VIVIANE CRISTINA PEPINO

ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E SOCIETÁRIO PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU DA FGV DIREITO SP (GVLAW); BACHAREL EM DIREITO PELA PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO (PUC-SP) E ADMINISTRAÇÃO PELA UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA (UNESP); GERENTE SÊNIOR NA PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC BRASIL), ATUANDO NA ÁREA DE TAX EXECUTIVE EDUCATION; ADVOGADA.

COORDENAÇÃO

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

VANESSA RAHAL CANADO

SUMÁRIO

CARTA DO COORDENADOR EXECUTIVO	13
CARTA DA EMPRESA – PWC BRASIL	15
PREFÁCIO	17
OS EFEITOS DA REPERCUSSÃO GERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA QUANTO AO MOMENTO DO REGISTRO CONTÁBIL DOS PASSIVOS CONTINGENTES	19
DANTE STOPIGLIA	
1 INTRODUÇÃO	19
2 REPERCUSSÃO GERAL: BREVE HISTÓRICO E MOMENTO ATUAL	20
3 REPERCUSSÃO GERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	21
4 ABRANGÊNCIA DOS EFEITOS DAS DECISÕES PROFERIDAS PELO STF EM AÇÕES ADMITIDAS COM REPERCUSSÃO GERAL	22
5 REGRAS CONTÁBEIS DE RECONHECIMENTO DE PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES: PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 25	29
6 MOMENTO DE RECONHECIMENTO CONTÁBIL CONSIDERANDO OS EFEITOS ADVINDOS DE DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COM REPERCUSSÃO GERAL NOS DIVERSOS CENÁRIOS CONSIDERANDO TRATAR-SE PASSIVO CONTINGENTE	34
CONSIDERAÇÕES FINAIS	38
NOTAS	40
REFERÊNCIAS	44
DO LIMITE DA COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL PARA INSTITUIR ALÍQUOTA INTERESTADUAL DE ICMS COM O OBJETIVO DE ELIMINAR “GUERRA FISCAL”	51
EDINILSON DIAS APOLINÁRIO	
1 INTRODUÇÃO	51
2 DA CONSAGRAÇÃO DO ICMS COMO IMPOSTO DE TRIBUTAÇÃO NA ORIGEM NO ARQUÉTIPO TRIBUTÁRIO INTRODUZIDO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	52

3 CONTEXTO HISTÓRICO DO PAPEL DAS RESOLUÇÕES DO SENADO FEDERAL NO ÂMBITO DO ICMS	54
3.1 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1967	56
3.2 EMENDA CONSTITUCIONAL N. 1 DE 1969 (CONSOLIDAÇÃO DAS ALTERAÇÕES NO TEXTO DA CF/67)	57
3.3 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	58
4 CONSIDERAÇÕES SOBRE A RESOLUÇÃO SENADO FEDERAL N. 22/89: FIXAÇÃO DE ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS DE ICMS DE 7% E 12%	59
5. A ADOÇÃO DE RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL COMO FORMA DE COMBATER A GUERRA FISCAL DO ICMS	62
5.1 A VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO ICMS ESTADO-ORIGEM	62
5.2 DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS	63
5.3 A VIOLAÇÃO AOS OBJETIVOS CONSTITUCIONAIS FUNDAMENTAIS DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES E INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO REGIONAL	64
5.4 A INCOMPETÊNCIA PARA DISCIPLINAR MATÉRIA ENVOLVENDO INCENTIVOS E/OU FAVORES FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS	65
CONSIDERAÇÕES FINAIS	68
NOTAS	71
REFERÊNCIAS	73
DA COMPETÊNCIA DO ESTADO DE SÃO PAULO, ATRAVÉS DO DECRETO N. 58.918/2013, EXIGIR DO CONTRIBUINTE PAULISTA O RECOLHIMENTO DO ICMS NAS REMESSAS INTERESTADUAIS ORIUNDAS DE ESTADOS QUE CONCEDEM INCENTIVOS FISCAIS NÃO RECONHECIDOS PELO CONFAZ	75
ELISABETH DE SOUZA TAVARES	
1 INTRODUÇÃO	75
2 CONSIDERAÇÕES ACERCA DOS MECANISMOS PARA CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS PELOS ESTADOS	76
3 DAS RESPOSTAS DOS ESTADOS PREJUDICADOS AOS INCENTIVOS UNILATERAIS	78
3.1 DO AJUIZAMENTO DE ADIN CONTRA NORMA INSTITUIDORA DE INCENTIVOS FISCAIS	78
3.2 DOS MECANISMOS ADOTADOS PELOS ESTADOS DE DESTINO	80
4 DOS MECANISMOS ADOTADOS PELO ESTADO DE SÃO PAULO	85
5 CONSIDERAÇÕES ACERCA DA VALIDADE DA NOVA NORMA PAULISTA	89

5.1 DA IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO IMEDIATA DO DECRETO N. 58.918/2013	89
5.2 DAS INCONSTITUCIONALIDADES E ILEGALIDADES DO DECRETO N. 58.918/2013	90
5.3 DA INADEQUADA APLICAÇÃO DO DISPOSTO NA LC N. 24/75	92
5.4 DA GLOSA DO CRÉDITO FISCAL E DA INADEQUAÇÃO DA MEDIDA UTILIZADA PARA QUESTIONAMENTO DE BENEFÍCIOS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE	94
5.5 OUTRAS INCONSTITUCIONALIDADES E ILEGALIDADES QUE PODEM SER ALEGADAS PARA QUESTIONAR A NOVA NORMA INTRODUZIDA PELO DECRETO N. 58.918/2013	96

CONSIDERAÇÕES FINAIS 96

NOTAS 98

REFERÊNCIAS 100

A RESPONSABILIDADE PELOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DE INFRAÇÃO DE LEI OCORRIDA EM PERÍODOS ANTERIORES AO DA DATA DE AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO OU ESTABELECIMENTO 103

FABIANA LAZZARINI AFONSO

1 INTRODUÇÃO 103

2 DA RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE DE ESTABELECIMENTO 104

3 DA RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES 107

4 DA INOPONIBILIDADE AO FISCO DAS AVENÇAS ENTRE PARTICULARES 112

CONSIDERAÇÕES FINAIS 113

NOTAS 117

REFERÊNCIAS 118

O MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NAS OPERAÇÕES DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES DE TITULARIDADE DE PESSOAS FÍSICAS 121

LUCIANA DE CARVALHO CLEMENTE

1 INTRODUÇÃO 121

2 OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES 121

3 NATUREZA JURÍDICA DA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES 124

3.1 DISTINÇÃO ENTRE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES E SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES 125

3.2 DISTINÇÃO ENTRE INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE E OUTRAS OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS	127
3.3 FENÔMENO SUBSTITUTIVO DA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES	128
4 CRITÉRIOS PARA RELAÇÃO DE SUBSTITUIÇÃO DE AÇÕES	132
5 ASPECTOS FISCAIS DA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES	134
5.1 TRIBUTAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL NA PESSOA FÍSICA QUE TEVE AÇÕES INCORPORADAS	134
CONSIDERAÇÕES FINAIS	137
NOTAS	139
REFERÊNCIAS	141

**A DEDUTIBILIDADE DA DEPRECIAÇÃO CONTÁBIL FRENTE
ÀS NOVAS REGRAS SOCIETÁRIAS**

MÁRCIO MARTINS

1 INTRODUÇÃO	143
2 DAS REGRAS CONTÁBEIS DA DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO	144
3 DAS REGRAS DA DEPRECIAÇÃO COM BASE NA LEGISLAÇÃO FISCAL	150
4 CONSIDERAÇÕES EM RELAÇÃO AO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT)	153
CONSIDERAÇÕES FINAIS	157
REFERÊNCIAS	160

**OS IMPACTOS FISCAIS E PREVIDENCIÁRIOS EM EMPRESA LOCALIZADA
NO BRASIL, REFERENTES AOS PLANOS DE RECOMPENSA EM AÇÕES
(STOCK OPTIONS), PAGOS PELA MATRIZ NO EXTERIOR DIRETAMENTE
A EXECUTIVOS RESIDENTES FISCAIS NO BRASIL, SOB A ÓTICA DAS
NOVAS REGRAS CONTÁBEIS INTRODUZIDAS PELA LEI N. 11.638 DE 2007**

MARISA PALEARI

1 INTRODUÇÃO	163
2 PADRONIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS E INTRODUÇÃO DA LEI N. 11.638/2007	164
2.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	164
2.2 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC)	165

3 IFRS 2 – REMUNERAÇÃO BASEADA EM AÇÕES	166
3.1 OBJETIVOS	166
3.2 TRATAMENTO CONTÁBIL DAS TRANSAÇÕES COM PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES	167
3.3 O COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC 10	167
4 REMUNERAÇÃO E BENEFÍCIO	169
4.1 REMUNERAÇÃO VARIÁVEL BASEADA EM AÇÕES	169
4.2 ASPECTOS TRABALHISTAS E PREVIDENCIÁRIOS	171
4.2.1 POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DOS PLANOS DE “STOCK OPTIONS” COMO PARTE DA REMUNERAÇÃO	174
5 ASPECTOS FISCAIS DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA	177
5.1 ASPECTOS GERAIS	177
5.2 IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA	178
5.3 ACORDO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA	180
5.4 RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO	180
5.5 GANHO DE CAPITAL	181
5.6 DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL	183
5.7 DECISÕES DO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	184
5.8 NORMAS DO BACEN (BANCO CENTRAL DO BRASIL)	185
5.8.1 DECLARAÇÃO DE CAPITAIS BRASILEIROS NO EXTERIOR	185
5.9 FONTE PAGADORA DOS RENDIMENTOS	186
5.10 EFEITOS DO REGIME TRIBUTÁRIO TRANSITÓRIO (RTT)	187
CONSIDERAÇÕES FINAIS	188
NOTAS	191
REFERÊNCIAS	193
A EXIGÊNCIA DE ICMS PELO ESTADO DE SÃO PAULO SOBRE DOWNLOAD DE JOGOS ELETRÔNICOS (VIDEOGAMES): COMPETÊNCIA E PACTO FEDERATIVO	197
SORAYA KEIKO TOMITA ALVES	
1 INTRODUÇÃO	197
2 COMÉRCIO ELETRÔNICO	199

3 CARACTERIZAÇÃO DOS JOGOS-ELETRÔNICOS DE VÍDEO (VIDEOGAME) COMO SOFTWARE	200
4 TRIBUTAÇÃO SOBRE O PROGRAMA DE COMPUTADOR (SOFTWARES)	201
5 ICMS - IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO	204
5.1 OPERAÇÕES	204
5.2 CIRCULAÇÃO	204
5.3 MERCADORIA	206
6 CORPORALIDADE DAS MERCADORIAS	207
7 ESTABELECIMENTO VIRTUAL E O LOCAL DE INCIDÊNCIA	211
7.1 CONTRIBUINTE	211
7.2 BASE DE CÁLCULO	212
7.3 FATO GERADOR	214
CONSIDERAÇÕES FINAIS	218
NOTAS	222
REFERÊNCIAS	223
DA DIFERENCIAÇÃO DAS FASES DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO PARA O RECONHECIMENTO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS GERADOS INTERNAMENTE	227
VIVIANE CRISTINA PEPINO	
1 INTRODUÇÃO	227
2 CONCEITUAÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS	228
3 PESQUISA E DESENVOLVIMENTO – CONCEITUAÇÃO E CRITÉRIOS PARA RECONHECIMENTO DO ATIVO INTANGÍVEL	230
4 TRATAMENTO CONTÁBIL DOS GASTOS COM PESQUISA E DESENVOLVIMENTO ANTES DA CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS	232
5 ANÁLISE DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE EMPRESAS QUE INVESTEM EM PESQUISA E DESENVOLVIMENTO (P&D)	234
5.1 ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S.A.	235
5.2 ITAUTEC S.A.	235

CONSIDERAÇÕES FINAIS 238

NOTAS 240

REFERÊNCIAS 241

CARTA DO COORDENADOR EXECUTIVO

A Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV DIREITO SP) nasceu com a preocupação de implementar um projeto inovador para o ensino jurídico no país, apresentando-se como alternativa a formas tradicionais de pensar e ensinar o Direito.

Esse compromisso fundamental se consubstanciou na construção de diferenciais teóricos e práticos caros à Escola. São eles marcas que identificam a FGV DIREITO SP e criam condições para o aperfeiçoamento constante do projeto. O investimento na ampla difusão do conhecimento produzido na Escola e o protagonismo do aluno no processo de aprendizagem são duas dessas marcas.

A publicação da obra **Direito Tributário em Debate** concretiza esses sinais distintivos, pois veicula textos produzidos por seus alunos, que foram instigados a enfrentar com ferramentas de pesquisa acadêmica problemas concretos de seu dia a dia profissional na PricewaterhouseCoopers (PwC) . Ao mesmo tempo em que atende ao propósito de registro da dedicação de seus alunos, pode servir de material de referência para a ação de outros servidores que venham a se deparar com as questões aqui enfrentadas.

EMERSON RIBEIRO FABIANI

Coordenador Executivo do Programa de Pós-Graduação Lato Sensu da FGV DIREITO SP (GVlaw)

CARTA DA EMPRESA – PwC BRASIL

Como parte de nossa busca permanente pela excelência e foco na geração de conhecimento, incentivamos, na PwC, a constante e contínua formação acadêmica de nossos profissionais.

O conhecimento, a experiência e a capacidade de nossas equipes de desenvolver soluções adequadas e inovadoras permitem criar valor para nossos clientes nos seus mais diversos segmentos de atuação.

Nesse sentido, a parceria com a Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas proporcionou uma importante oportunidade de desenvolvimento a todos os profissionais que participaram do curso de pós-graduação *in-company*, com rica troca de ideias e experiências, além do contato com um universo acadêmico altamente qualificado.

Esta publicação que você recebe agora apresenta, de forma bastante sucinta, os temas que foram objeto de estudo durante o curso.

Agradecemos especialmente Elidie Palma Bifano, Evany Oliveira, Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado que viabilizaram esta importante parceria e projeto acadêmico para os profissionais da PwC.

Desejamos uma boa leitura!

CARLOS IACIA

*Sócio e líder de Consultoria Tributária e Societária
PwC Brasil*

PREFÁCIO

Em meados de 2011 o Programa de Pós-Graduação Lato Sensu da FGV DIREITO SP (GVlaw) e a PriceWaterhouseCoopers (PwC) uniram-se para estruturação de um curso inovador de direito tributário. O objetivo era conceber módulos para uma pós-graduação lato sensu na área do direito tributário que respondesse às necessidades dos gerentes, diretores e sócios da PwC.

A tarefa foi desafiadora. Na etapa de preparação foram promovidos inúmeros encontros entre representantes da PwC especialmente designados para gestão da área de capacitação técnica (Elidie Bifano, Dante Stopiglia, Evany Oliveira e Adriana Grizante), e os membros das áreas executivas e acadêmicas do GVlaw (incluindo o Coordenador Executivo, Emerson Ribeiro Fabiani e o Vice-Coordenador Executivo, Fábio Ferreira Durço), além de nós, Eurico e Vanessa, professores da Escola.

Felizmente, o produto dessas longas reuniões foi um curso elaborado a partir das necessidades específicas dos gerentes, diretores e sócios da PwC, contando com metodologias e conteúdos diferenciados característicos da FGV DIREITO SP.

A implementação e execução desse curso não foi um desafio menor. Aliar o assoberbado dia-a-dia dos professores e alunos a um curso extremamente exigente, com elevada carga de trabalho dentro e fora da sala de aula - a exemplo de resolução casos e discussões em grupos - foi um grande esforço, feito em conjunto, mas recompensador.

Este livro é uma amostra relevante dos frutos colhidos dessa experiência. Seus artigos reproduzem o conteúdo dos melhores trabalhos de conclusão do Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário realizado mediante essa bem-sucedida parceria entre a PwC e a FGV DIREITO SP.

Boa leitura.

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI
e **VANESSA RAHAL CANADO**

OS EFEITOS DA REPERCUSSÃO GERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA QUANTO AO MOMENTO DO REGISTRO CONTÁBIL DOS PASSIVOS CONTINGENTES

Dante Stopiglia

1 INTRODUÇÃO

A repercussão geral, instituto específico de admissibilidade dos recursos extraordinários no Supremo Tribunal Federal, tem sido tema de extrema relevância em matéria tributária, especialmente quanto à abrangência dos efeitos da decisão proferida¹, bem como quanto ao momento de reconhecimento contábil nas empresas.

Diante das particularidades dos resultados produzidos pela decisão proferida com repercussão geral, verificaremos, inicialmente, os efeitos e a vinculação dessas decisões a fim de avaliarmos qual o momento do registro contábil para empresas que (i) possuem ação própria com trânsito em julgado em sede de recurso extraordinário sem repercussão geral, (ii) possuem ação ainda em trâmite na Justiça Federal e que estão sobrestadas nos Tribunais Regionais em razão de Recurso Extraordinário de mesma matéria ter sido admitida com repercussão geral e (iii) estão em situação semelhante (idêntica quanto a matéria) àquela cuja decisão foi proferida com repercussão geral, mas sem que tenham ingressado em juízo ou sequer foram autuadas ou, até mesmo, fiscalizadas.

Buscando identificar qual a abrangência das decisões proferidas em repercussão geral quanto às demonstrações financeiras, apresentaremos as regras contábeis, bem como o momento do reconhecimento contábil de passivos contingentes baseados no Pronunciamento Técnico CPC 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)².

O objetivo final é apresentarmos a importante mudança no entendimento do momento do reconhecimento contábil das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal com repercussão geral, especialmente pela variação patrimonial que pode gerar nas empresas que, apesar de estarem nas mesmas condições tributárias quanto à incerteza da ocorrência ou não do fato gerador do tributo, em razão de questionamento relativo à interpretação da

norma legal, não estão discutindo nem administrativamente nem judicialmente o tema tributário.

2 REPERCUSSÃO GERAL: BREVE HISTÓRICO E MOMENTO ATUAL

Por décadas, o Poder Judiciário foi caracterizado pela lentidão em que as decisões tornavam-se definitivas. O acúmulo de processos, especialmente aqueles de mesma natureza que alcançavam os Tribunais Superiores, fazia com que esses tribunais analisassem individualmente cada processo de modo que diversas sentenças eram proferidas no mesmo sentido. Não há dúvida que a prestação jurisdicional, quando dada, por vezes anos depois do pleito, pode não refletir a justiça devida de forma eficaz. Em discurso proferido na Faculdade de Direito de São Paulo em 1920, o ilustre jurista Rui Barbosa de Oliveira já pontuava que “justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta”³.

Uma solução processual em nosso ordenamento jurídico se fazia imperiosa a fim de tornar mais célere o processo e as decisões definitivas. Dessa forma, com base na alteração do texto constitucional por meio da Emenda Constitucional n. 42/2004⁴, que passou a prever um novo requisito de admissibilidade do recurso extraordinário pelo Supremo Tribunal Federal, a Lei n. 11.418/2006, ao incluir os artigos 543-A⁵ no Código de Processo Civil, estabeleceu que não será conhecido o recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não apresentar repercussão geral. Complementando os normativos sobre o tema, foi ainda modificado o Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal (RISTF), inicialmente pela Emenda Regimental n. 21/2007 e, posteriormente, pelas Emendas Regimentais n. 22/2007 e 23/2008.

No próprio texto legal, definiu-se como sendo repercussão geral as questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos da causa, ou seja, conforme Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Metidiero⁶, a repercussão geral conjuga dois requisitos fundamentais, quais sejam: a relevância acrescida de transcendência dos interesses individuais.

Com esse novo instituto de admissibilidade, o acesso recursal à nossa Suprema Corte será mais restrito, devendo ser julgadas apenas as questões altamente relevantes para a sociedade e para a nação nas áreas elencadas no próprio texto legal. Esse novel filtro

processual permitirá que o Supremo Tribunal Federal exerça sua função principal de guardião da Constituição, proferindo decisões com uniformidade de interpretação e, especialmente, de forma efetiva e eficaz.

Nesse sentido foi a conclusão, de forma sumarizada, expressa pelo Gabinete Extraordinário de Assuntos Institucionais do Supremo Tribunal Federal que, versando sobre a “Repercussão Geral no Recurso Extraordinário”⁷, pronunciou-se no sentido de indicar a tríplice finalidade deste instituto: (i) “firmar o papel do STF como Corte Constitucional e não como instância recursal”; (ii) “ensejar que o STF só analise questões relevantes para a ordem constitucional, cuja solução extrapole o interesse subjetivo das partes”; e (iii) “fazer com que o STF decida uma única vez cada questão constitucional, não se pronunciando em outros processos com idêntica matéria”.

3 REPERCUSSÃO GERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

É recorrente a presença dos temas relacionados à matéria tributária em decisões proferidas com repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, por estarem presentes os dois elementos fundamentais para a admissibilidade do recurso extraordinário, quais sejam, a relevância e a transcendência dos interesses individuais. O jurista Fábio Martins Andrade, ao discorrer sobre o tema, assevera que:

Tem-se cristalizado o entendimento de que os temas envolvendo matéria tributária federal devem ser acolhidos como de inegável relevância e, por conseguinte, repercussão geral.⁸

O mesmo autor, fundamentando sua ponderação em diversos julgados, defende que:

[S]e inaugura sólida tendência, encampada pelo Ministro Marco Aurélio e acompanhada pelos demais Ministros da Suprema Corte, no sentido de que existe relevância – a fundamentar o oferecimento da repercussão geral – sempre que houver a declaração de inconstitucionalidade de lei federal ou tratado. Neste caso, o recurso extraordinário interposto com

base na alínea 'b' do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal há de ser admitido, vez que presente o requisito da repercussão geral (e desde que presentes os demais pressupostos recursais inerentes aos apelos extremos).⁹

Conforme dados do Supremo Tribunal Federal, atualizados até 09 de maio de 2014¹⁰ do total de 719 processos submetidos ao Supremo Tribunal Federal no período de agosto de 2007 até janeiro de 2013, 504 foram reconhecidos como sendo de repercussão geral, 206 tiveram tal reconhecimento negado e 09 ainda estão em análise. Em levantamento específico efetuado pelo Escritório Charneski Advogados¹¹, dentre as ações admitidas como de repercussão geral, 127 referem-se a matéria tributária e ainda estão pendentes de julgamento.

Diante da relevância do tema, especialmente em matéria tributária, analisaremos nos tópicos seguintes, quais os efeitos das decisões definitivas proferidas em sede de repercussão geral, bem como os reflexos de tais decisões nos registros contábeis das empresas.

4 ABRANGÊNCIA DOS EFEITOS DAS DECISÕES PROFERIDAS PELO STF EM AÇÕES ADMITIDAS COM REPERCUSSÃO GERAL

Antes de adentrarmos nos efeitos das decisões proferidas em recursos extraordinários admitidos como de repercussão geral, cumpre-nos analisar os resultados decorrentes do controle jurisdicional de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal.

Nosso atual sistema de controle jurisdicional de constitucionalidade pode ser exercido pela via concentrada ou pela via difusa. O controle concentrado, conforme art. 102, I, a da Constituição Federal, é exercido pelo STF, que deverá processar e julgar a “ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal”. Referidas decisões, de acordo com o art. 102, parágrafo 2º da CF, quando proferidas de forma definitiva, possuem eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, ou seja, produzem eficácia contra todos e vinculam os demais órgãos do poder judiciário e da administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. A decisão, nos moldes mencionados, possui também efeito *ex tunc* (aquele que retroage os efeitos desde

a publicação da lei assemelhando-se à nulidade da norma), podendo, de forma excepcional, ter seus efeitos restritos a partir do trânsito em julgado ou outro momento que venha a ser fixado por 2/3 dos ministros do STF¹².

Por sua vez, o controle difuso trata de relações de natureza subjetiva, ou seja, é exercido no âmbito de casos concretos envolvendo interesses entre as partes¹³. No controle difuso não se julga a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo, apenas aprecia-se a questão, deixando de aplicar a norma por entender ser esta inconstitucional naquela situação específica.

Nesse caso, há a possibilidade de que a decisão proferida em um caso concreto tenha a sua abrangência ampliada, passando a ter seus efeitos *erga omnes*. Para que ocorra tal eficácia, o Senado Federal, conforme artigo 52, X, CF, por meio de resolução, deverá suspender a execução de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal em sede de recurso extraordinário, cujos efeitos serão *ex nunc* após a publicação da referida resolução¹⁴.

Em que pese a distinção dos efeitos brevemente expostos acima, Monica Bonetti Couto¹⁵, ao discorrer sobre os efeitos das decisões proferidas em sede de controle difuso, assim pondera:

Deve-se observar, contudo, que em certa medida o reconhecimento da inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal em sede de controle difuso detém eficácia que transcende as partes. Nesta direção é a opinião de Teori Albino Zavascki, reconhecendo que manifestação clara da “vinculação” existente em relação às decisões proferidas neste controle difuso pelo STF seriam os seus reflexos no âmbito dos demais tribunais, referindo-se ao art. 97 da CF e ao parágrafo único do art. 481 do CPC, introduzido pela Lei 9.756, de 17.12.1998 e, igualmente, o próprio art. 52, X, da CF. Segundo Zavascki, todavia, ‘A imperativa dispensa do pronunciamento do plenário não significa, obviamente, que os órgãos fracionários terão a liberdade de julgar livremente a questão constitucional.’¹⁶ Para ele, tal postura violaria o art. 97, da Constituição. São suas as palavras: “O que ela significa é que, havendo pronunciamento do plenário do STF pela constitucionalidade ou pela

inconstitucionalidade de um preceito normativo, os órgãos fracionários dos tribunais estarão vinculados, daí em diante, não mais à decisão da sua própria Corte, mas, sim, ao precedente da Corte Suprema.¹⁷

Ao finalizar esse tema, Monica Bonetti Couto assevera:

Ao que tudo indica, a marca do recurso extraordinário, que lhe imprime uma natureza tão peculiar, ou seja, a de ter em si implicado um interesse público, ficou ainda mais evidente com a adoção do requisito da repercussão geral.¹⁸

Além do aspecto peculiar de interesse público do recurso extraordinário, com a introdução da repercussão geral, ficou mais evidente a existência de uma vinculação jurídica em sentido vertical dos tribunais de origem, que, de acordo com Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero, “seria no mínimo uma vinculação persuasiva”¹⁹. Essa vinculação persuasiva pode ser constatada pela leitura do art. 543-B do Código de Processo Civil que estabelece que, depois de proferida a sentença definitiva pelo STF, o tribunal *a quo* pode ou não se retratar, uma vez que não está restrito ao exato cumprimento da decisão superior proferida em repercussão geral, contudo, se mantida a decisão pelo tribunal *a quo*, poderá o STF cassá-la ou ainda reformá-la.

Considerando esses posicionamentos, pode-se resumir que as decisões proferidas em sede de controle concentrado possuem abrangência *erga omnes* e efeito vinculante com eficácia *ex tunc*. Entretanto, embora para as decisões proferidas em sede de controle difuso, o efeito da inconstitucionalidade deva ser aplicado apenas para as partes envolvidas no caso concreto, considerando-se o caráter de interesse público do recurso extraordinário consagrado pela introdução em nosso ordenamento jurídico do instituto da repercussão geral, a abrangência das decisões passam a vincular (vinculação persuasiva) o poder judiciário por completo. Neste raciocínio, os efeitos da decisão proferida em recurso extraordinário admitido como repercussão geral impõem-se aos tribunais *a quo* à medida em que, por força legal, estes tribunais são obrigados a se retratarem caso julguem de forma contrária ao decidido pelo

Supremo Tribunal Federal em casos de mesma natureza, ou poderão ter suas decisões cassadas ou reformadas pelo STF.

É importante ressaltar que os efeitos da decisão em recurso extraordinário admitido com repercussão geral são distintos e não se comunicam com os efeitos da súmula vinculante proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos termos da Lei n. 11.417/06²⁰, ou seja, enquanto naquele vinculam-se todas as instâncias do poder judiciário na observância da mesma decisão proferida pela corte superior, esta vincula e obriga os demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal ao cumprimento da decisão.

É cediço a constante e recente mutação que nosso ordenamento jurídico processual tem experimentado e, ainda, a perspectiva de se avançar no atrelamento das decisões dos tribunais superiores, conforme levantamento efetuado por Ricardo Mrad ²¹:

A Lei 10.352/01 acrescentou o parágrafo 3º, ao art. 475, do Código de Processo Civil, afastando a regra do duplo grau de jurisdição obrigatório para as decisões contra a Fazenda Pública quando estas forem consonantes com a jurisprudência do plenário do Supremo Tribunal Federal ou em súmula deste tribunal ou de tribunal superior competente.

Já o art. 475-L, inciso II e parágrafo 1º e o art. 741, inciso II, parágrafo único, ambos do Código de Processo Civil e com redação conferida pela Lei 11.232/05, determinam a inexigibilidade de título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a constituição federal.

Já a lei 11.418/06, que acrescentou o art. 543-A ao Código de Processo Civil, determina a presunção da existência de repercussão geral sempre que o recurso impugnar decisão contrária a súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal.

Em que pese a evolução do processo civil brasileiro objetivando tornar mais céleres as decisões, desafogar o elevado número de

processos dos tribunais superiores, conferir a corte suprema sua verdadeira função de guardiã da constituição e buscar a uniformização das decisões proferidas, não se podia afirmar que o alcance e a abrangência das decisões proferidas em controle difuso, mesmo admitidas como de repercussão geral, tinham o mesmo efeito das decisões proferidas em controle concentrado, ou da sumula vinculante ou, ainda, da resolução do Senado Federal. Entretanto, relevantes alterações foram introduzidas em nosso ordenamento jurídico no sentido de vincular o entendimento proferido pelos tribunais superiores à administração direta e indireta.

O Ministro da Fazenda aprovou, tendo sido publicado em 05 de julho de 2013, o parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN/CDA/CRJ n. 396, para esclarecer que também se aplicam ao âmbito de atribuições institucionais da Receita Federal do Brasil (RFB) as disposições do Parecer PGFN/CDA n. 2.025/2011, que dispensou a Fazenda Nacional de impugnação judicial em virtude de tese favorável ao contribuinte julgada pelo STF ou STJ na sistemática de Repercussão Geral e de Recursos Repetitivos, respectivamente, ou seja, as decisões proferidas pelos tribunais superiores vincularão também os auditores fiscais da Secretaria da Receita Federal.

Das conclusões apresentadas no parecer, destaca-se a existência de dispensa de impugnação judicial em virtude de tese julgada sob a sistemática dos recursos extremos repetitivos, o que, por si só, acarreta: (i) abstenção de fiscalização e de novos lançamentos; (ii) impedimento aos procedimentos de cobrança dos créditos já constituídos, inclusive quando submetidos a parcelamento; (iii) impedimento às restrições quanto à regularidade fiscal e à inscrição no Cadastro Informativo (CADIN); (iv) óbice ao envio dos créditos já constituídos para inscrição em dívida ativa pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

A dispensa de contestação e recursos judiciais não implica, *de per se*, concordância com a tese contrária aos interesses da Fazenda Nacional.

O acolhimento da orientação jurisprudencial pacificada na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC, constitui verdadeira tendência diante da necessidade de se prestigiar a missão constitucional do STF e do STJ.

Por fim, conclui o parecer que a observância da tese firmada pelos tribunais superiores, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC, deve ser introduzida formalmente na legislação tributária por meio da expedição e/ou adequação dos atos e decisões normativos, a teor do disposto nos arts. 100 e 146 do Código Tributário Nacional (CTN), acarretando: (i) a possibilidade de revisão de ofício dos lançamentos já efetuados e de retificação de ofício das declarações do sujeito passivo, a fim de eximí-lo do crédito tributário não extinto e indevido; (ii) a possibilidade de restituição do indébito e de compensação, na forma da legislação em vigor; e (iii) a vinculação dos órgãos de julgamento de primeira instância administrativa, em cumprimento ao disposto no art. 7º da Portaria MF n. 341/2011.

Apesar da publicação do parecer da Procuradoria, a administração fazendária aguardaria que a vinculação fosse estabelecida por meio de texto legal para passar a adotar o procedimento como vinculativo. Cumpre-nos salientar que, desde 2010, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) é obrigado a seguir as orientações dos tribunais superiores nos casos mencionados.

A normatização da vinculação da administração direta e indireta às decisões proferidas pelos tribunais superiores veio com a edição da Lei n. 12.844, publicada em 19 de julho de 2013, que, por meio do art. 21 - que alterou a redação do art. 19 da Lei n. 10.522/02 - passou a dispor neste particular o quanto segue:

Art. 19 - Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a **não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto**, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

I - matérias de que trata o art. 18;

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

III - (VETADO).

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil;

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal.

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.

§ 6º - (VETADO).

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (grifos nossos).

Como se pode notar, foi estabelecida, em texto legal, a vinculação da administração direta e indireta, além da vinculação já existente dos tribunais regionais e do tribunal administrativo às decisões em recurso extraordinário admitido com repercussão geral pelo STF.

Em que pese o presente estudo dar ênfase à abrangência e aos efeitos de decisão proferida pelo STF em recurso extraordinário

admitido com repercussão geral, a alteração contida no texto legal introduz, também, o efeito vinculante da administração direta e indireta, não somente para as decisões do STF, mas também para as decisões do STJ proferidas como recurso repetitivo. Considerando o mesmo efeito vinculante das decisões proferidas pelos tribunais superiores nos termos mencionados acima, a reflexão acerca do momento do registro contábil poderá ser aplicada tanto nas decisões do STF em recurso extraordinário admitido com repercussão geral, como nas decisões do STJ em recurso repetitivo.

5 REGRAS CONTÁBEIS DE RECONHECIMENTO DE PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES: PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 25

Inicialmente, cumpre-nos delimitar que a abrangência do alcance das considerações que serão desenvolvidas quanto ao momento do reconhecimento contábil das provisões e dos “passivos contingentes” será o suporte para tratarmos do tema especificamente proposto, e não como uma demonstração de todas as minúcias contidas no Pronunciamento Técnico CPC 25.

Com a edição da Lei n. 11.638/2007, o Brasil aproximou-se muito das regras do *International Financial Reporting Standards* (IFRS), passando a adotar como princípios contábeis brasileiros as normas internacionais de contabilidade. Nosso sistema contábil conheceu um universo novo muito mais baseado em princípios e na essência dos fatos do que em regras e apenas em formalidades.

É unanime o reconhecimento que as novas normas contábeis geraram uma maior qualidade das informações contidas nas demonstrações financeiras das empresas, tendo como principal objetivo a melhor compreensão para o usuário destas informações, bem como uma maior aproximação do que poderíamos denominar como uma realidade de mercado e, ainda, a possibilidade de comparação da situação patrimonial das empresas vistas sob o prisma do cenário global. Dentre os interessados pela informação contábil incluem-se especialmente investidores, credores, fornecedores, clientes, governos e todos os interessados nas demonstrações contábeis e financeiras das empresas em geral.

Na esteira das mudanças contábeis, principalmente quanto ao tema que nos propomos a desenvolver, para o reconhecimento

contábil das provisões, passivos contingentes e ativos contingentes houve a correlação das normas internacionais contábeis IAS 37 e, com fundamento no texto da Lei n. 11.638/07 foi editado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o Pronunciamento Técnico CPC 25 (em substituição ao antigo NPC 22 Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas da Norma e Procedimento de Contabilidade). A Resolução CFC n 1.180/2009, por sua vez, incumbiu-se de tornar obrigatória sua observância para as empresas em geral, a Deliberação CVM n. 594/2009 tornou-a obrigatória para as companhias de capital aberto e a Resolução CMN n. 3.823/2009 e a Circular Bacen n. 3.484/2010 para as instituições financeiras e demais entes autorizados a funcionar pelo Bacen.

Importa-nos analisar os conceitos trazidos pelo CPC 25, pois serão basilares para a definição do momento para se reconhecer contabilmente as obrigações que surjam em razão de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal admitida como de repercussão geral.

Conforme consta como sendo o objetivo da norma, o foco principal desse pronunciamento é:

Definir critérios de reconhecimento e bases de mensuração aplicáveis a provisões, contingências passivas e contingências ativas, bem como definir regras para que sejam divulgadas informações suficientes nas notas explicativas às demonstrações contábeis, para permitir que os usuários entendam sua natureza, oportunidade e seu valor.²²

As normas contidas no CPC 25 permitem que as empresas possam registrar contabilmente ou divulgar adequadamente direitos ou obrigações que são ou serão devidas em momento futuro. Para uma melhor compreensão do alcance da norma mister se faz discorrermos sobre a conceituação dos termos trazidos, senão vejamos:

- ↪ **Provisões** - são passivos de prazo ou valor incertos;
- ↪ **Passivos** - são obrigações presentes de uma entidade, decorrentes de eventos passados, cuja liquidação se espera resultar em uma entrega de recursos com benefícios econômicos;

- ↪ **Obrigações** - são eventos gerados por imposições legais ou não formalizadas;
- ↪ **Obrigação legal** - é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei;
- ↪ **Obrigação não formalizada** - é aquela que surge quando uma entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria uma expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso, assume um compromisso;
- ↪ **Contingência passiva** - uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade; ou uma obrigação presente que surge de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - É improvável que a entidade tenha de liquidá-la; ou
 - O valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente segurança
- ↪ **Contingências ativas** - são possíveis ativos presentes, decorrentes de eventos passados, cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade.²³

Conforme esclarecedor resumo do *site* “Discutindo Contabilidade”:

No que se refere às provisões, o CPC 25 trata de separar as provisões de outros passivos, haja vista que, diferentemente desses outros passivos, as provisões possuem algum grau de incerteza relativa a seu valor ou a seu vencimento. Desta forma, as **provisões são reconhecidas como passivos**, e os **passivos contingentes não são reconhecidos**, pois no primeiro caso trata-se de obrigações presentes cujo desembolso de recursos será necessário para liquidar a obrigação. No segundo caso, trata-se de obrigações possíveis, cujo desembolso não possa ser caracterizado como provável.²⁴ (grifo nosso)

Portanto, uma provisão deve ser reconhecida contabilmente quando atendidas, de forma cumulativa, as seguintes condições:

- a) A entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado;
- b) É provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação;
- c) O montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

Em suma, uma obrigação será reconhecida como provisão, e será registrada contabilmente, se a obrigação for presente, provável e estimável.

Por sua vez, o passivo contingente, para fins de determinação do momento do registro contábil ou da divulgação nas demonstrações financeiras, é caracterizado, como resultado de eventos passados, em situações nas quais a:

- a) Obrigação possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade, ou
- b) Obrigação presente (i) cuja saída de recurso não é provável ou (ii) que o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Para complementar esta breve apresentação dos conceitos trazidos pelas novas disposições e regras contábeis, não podemos deixar de destacar tema de essencial importância para caracterizar o momento de registro contábil, ausente da norma anterior (NPC 22), mas presente e definidor no atual CPC 25 que é a condição de “saída provável de recursos que incorporam benefícios econômicos”. Conforme definição contida no parágrafo 23 do CPC 25:

Para que um passivo se qualifique para reconhecimento, é necessário haver não somente uma obrigação presente, mas também a probabilidade de saída de recursos que incorporam

benefícios econômicos para liquidar essa obrigação. Para a finalidade deste Pronunciamento Técnico, **uma saída de recursos ou outro evento é considerado como provável se o evento for mais provável que sim do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o evento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer.** Quando não for provável que exista uma obrigação presente, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja remota. (grifo nosso)

Desta forma, o passivo contingente não é registrado contabilmente, mas apenas divulgado por representar a possibilidade de despesa futura decorrente de fatores não controlados pela empresa. Se, contudo, essa “possibilidade” for provável, o passivo contingente passa a ter probabilidade da saída de recurso maior do que de não ocorrer, o que torna o respectivo passivo contingente, ou seja, sujeito ao registro contábil correspondente.

Para melhor esclarecer os efeitos do momento do registro contábil ou da divulgação de um “passivo contingente” nas demonstrações financeiras das empresas, segue abaixo, quadro resumo que consta do CPC 25, que demonstra o momento e a forma de apresentar tais informações:

HÁ OBRIGAÇÃO PRESENTE QUE PROVAVELMENTE REQUER UMA SAÍDA DE RECURSOS.	HÁ OBRIGAÇÃO POSSÍVEL OU OBRIGAÇÃO PRESENTE QUE PODE REQUERER, MAS PROVAVELMENTE NÃO IRÁ REQUERER, UMA SAÍDA DE RECURSOS.	HÁ OBRIGAÇÃO POSSÍVEL OU OBRIGAÇÃO PRESENTE CUJA PROBABILIDADE DE UMA SAÍDA DE RECURSOS É REMOTA.
A PROVISÃO É RECONHECIDA (ITEM 14) ²⁵	NENHUMA PROVISÃO É RECONHECIDA (ITEM 27)	NENHUMA PROVISÃO É RECONHECIDA (ITEM 27)
DIVULGAÇÃO É EXIGIDA PARA A PROVISÃO (ITEM 84 E 85)	DIVULGAÇÃO É EXIGIDA PARA O PASSIVO CONTINGENTE (ITEM 86)	NENHUMA DIVULGAÇÃO É EXIGIDA (ITEM 86)

Muito se tem discutido acerca do conceito jurídico e contábil do termo “provisão” *vis a vis* o conceito de “obrigação legal”, também denominado de “contas a pagar” e, ainda, “passivo contingente”, com

o objetivo de determinar não somente o momento do reconhecimento contábil (ou não), como também os efeitos de dedutibilidade dos tributos incidentes sobre o lucro em razão, inclusive, de disposições legais.

Apesar das importantes considerações apresentadas nos debates sobre o tema, tem relevância para nosso estudo considerarmos que estamos diante, a princípio, não de uma “provisão” ou de uma “obrigação legal” que, conforme definição da norma contida no CPC 25, deve ter seu registro contábil efetuado, mas sim diante de um “passivo contingente” decorrente de interpretação de texto legal, que apresenta dúvidas sobre a efetiva ocorrência do fato gerador, o que torna a saída de recursos econômicos não provável.

Desta forma, analisaremos adiante os efeitos das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em recurso admitido como de repercussão geral e, diante das recentes alterações legais, também das decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça com recurso repetitivo, para determinar o momento do reconhecimento contábil do passivo contingente.

6 MOMENTO DE RECONHECIMENTO CONTÁBIL CONSIDERANDO OS EFEITOS ADVINDOS DE DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COM REPERCUSSÃO GERAL NOS DIVERSOS CENÁRIOS CONSIDERANDO TRATAR-SE PASSIVO CONTINGENTE

Conforme mencionado no item anterior, trataremos, neste tópico, dos diversos momentos do reconhecimento contábil de um “passivo contingente” cuja probabilidade de êxito deve ser considerada quanto à saída de recursos econômicos, ou não, uma vez que se trata de interpretação de aplicação de texto legal.

Diante das particularidades dos efeitos da decisão proferida pelo STF com repercussão geral (ou recurso repetitivo pelo STJ), expostas anteriormente, verificaremos, neste tópico, os momentos do registro contábil para empresas que: (i) possuem ação própria com trânsito em julgado em sede de recurso extraordinário sem repercussão geral; (ii) possuem ação ainda em trâmite na Justiça Federal e estão sobrestadas nos Tribunais Regionais em razão de Recurso Extraordinário de mesma matéria ter sido admitida com repercussão geral; e (iii) estão em situação semelhante (idêntica quanto a matéria) àquela cuja decisão foi proferida com repercussão

geral, mas sem que tenham ingressado em juízo ou sequer foram autuadas ou, até mesmo, fiscalizadas.

A empresa “A”, por interpretar os aspectos jurídicos de norma legal tributária, conclui que referida norma não alcança o ato jurídico praticado e, portanto, não há a ocorrência do fato gerador de determinado tributo. Contudo, esse não é o entendimento das autoridades fiscais que, ao conhecer dos fatos, constitui o crédito tributário mediante lavratura de auto de infração específico. Nesse caso, a empresa “A” ingressa em juízo para ter seu direito assegurado de não recolher determinado tributo que considera indevido. Durante o trâmite da ação a empresa “A”, considerando ser matéria interpretativa e, constatando pela inexistência de jurisprudência sobre o tema conclui, em conformidade com o CPC 25, que apesar da existência de obrigação possível, naquele momento não é provável uma saída de recursos econômicos não cabendo, portanto, o registro contábil, mas sim a divulgação dos fatos em nota explicativa nas demonstrações financeiras.

Referida ação judicial, por possuir matéria de natureza constitucional, alcança o Supremo Tribunal Federal, que profere sentença desfavorável ao pleito do contribuinte²⁶. Nesse caso, a empresa “A” passa a ter o dever legal de registrar contabilmente a obrigação de natureza tributária em razão de decisão interpartes que, proferida pela corte superior, deu a devida interpretação à norma passando a considerar o tributo devido nas circunstâncias apresentadas.

Outra situação que se apresenta é quando, pelas novas disposições processuais, a empresa “B” - em situação semelhante à exposta acima, ou seja, estando diante de um “passivo contingente” - ainda não teve seu recurso julgado por encontrar-se sobrestado nos tribunais regionais em razão de outro recurso extraordinário, sobre matéria tributária idêntica, já ter sido admitido pelo Supremo Tribunal Federal como sendo de repercussão geral. Nesse caso, a empresa “B” deve manter a divulgação do fato em nota explicativa tendo em vista ser, na interpretação dos assessores jurídicos da empresa, menos provável que ocorra a saída de recursos econômicos do que provável que tal circunstância ocorra. Entretanto, caso a decisão proferida no recurso extraordinário, que é considerado o *leading case*, seja desfavorável ao contribuinte e, devendo essa decisão ser observada pelos Tribunais Regionais e por todo o Poder Judiciário,

a situação de reconhecimento do passivo contingente deverá ter alterada a probabilidade de saída de recurso econômico de “possível” para “provável”, o que levará a empresa não apenas a divulgar o fato em nota explicativa, mas também passará a reconhecer contabilmente o passivo contingente.

Antes de adentrarmos na proposta de uma importante alteração quanto ao momento da determinação do registro contábil de um passivo contingente, importa-nos destacar que, em virtude do recente posicionamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sobre o alcance das decisões proferidas pelos tribunais superiores em recursos admitidos como de repercussão geral ou como recurso repetitivo e, pela não menos recente alteração legislativa sobre o aspecto vinculativo da administração direta e indireta nos casos mencionados, o termo “provável saída de recursos econômicos” deverá ser analisado especialmente sobre esta nova ótica legal do alcance das decisões dos tribunais superiores.

Há uma terceira e última situação que deve ser analisada mais detidamente, uma vez que trará mudanças no momento do registro contábil do fato discutido ou não em juízo pela empresa. Nessa hipótese, estamos diante de uma empresa “C” que, apesar de encontrar-se em situação semelhante (de matéria idêntica) a da empresa “A”, que ingressou em juízo e está com sua ação em fase de recurso junto ao Supremo Tribunal Federal para ser julgada por ter sido admitida como repercussão geral, ou da empresa “B”, que também ingressou em juízo, mas tem sua ação sobrestada no tribunal regional aguardando a decisão no recurso extraordinário admitido como de repercussão geral, não ingressou em juízo com ação própria e, sequer foi questionada pelas autoridades fiscais competentes sobre a mesma matéria. Nesse momento não consta na empresa “C” qualquer menção da situação nem em nota explicativa tampouco tem qualquer registro contábil a este título.

Para a situação descrita acima, estamos propondo uma reflexão mais detida e mais criteriosa, pois o aspecto predominante para o registro ou a divulgação de um passivo contingente é a “provável saída de recursos econômicos”. Com a recente alteração da legislação vinculando tanto a administração direta como a indireta, bem como a Procuradoria da Fazenda, qualquer empresa que estiver em situação semelhante (com matéria idêntica) de recurso

extraordinário que foi admitido como de repercussão geral deverá fazer menção, em nota explicativa, do fato, tendo ação própria sobre o tema (judicial ou administrativa) ou caso não tenha e também não tenha sido sequer questionada pelas autoridades fiscais.

Contudo, caso haja julgamento desfavorável para a empresa “A” que está questionando em juízo tema de idêntica matéria cuja sentença proferida tem efeito de repercussão geral, qual deverá ser o reflexo contábil nas demonstrações financeiras da empresa “C” que não somente não tem ação própria como nem foi questionada pelas autoridades fiscais competentes ?

Nesse caso, tendo em vista os efeitos conferidos à repercussão geral e ao recurso repetitivo, a empresa “C” deverá reconhecer contabilmente por meio do registro do passivo contingente uma vez que a “saída de recursos econômicos” deixou de ser “possível” para ser “provável” e, neste cenário, o registro contábil para o passivo contingente é requerido²⁷.

Por fim, avançando ainda no raciocínio, não estaríamos ferindo os conceitos contidos no CPC 25 ao afirmar que no fato descrito acima e, considerando que as cortes superiores conferem a efetiva e devida interpretação das normas legais, o STF ou STJ ao proferirem sentença indicando que o fato gerador do tributo ocorreu e que o tributo é devido, a obrigação deixa de depender de “evento futuro incerto fora do controle da empresa”, o que caracteriza um “passivo contingente”, e passa a ser uma obrigação presente, provável e estimável que é o que caracteriza uma provisão. Desta forma, podemos concluir que o registro contábil será requerido ou porque a saída de recursos econômicos passou a ser provável ou porque o passivo contingente transmutou-se em provisão e, como tal, o registro contábil também será devido.

Conclui-se que importante mudança ocorrerá nas demonstrações financeiras a partir da alteração legislativa que passou a conferir efeito vinculante às decisões de repercussão geral e recurso repetitivo alterando o momento de reconhecimento contábil do denominado passivo contingente uma vez que as empresas terão que acompanhar não somente os questionamento e ações próprias, o que já era uma prática até mesmo antes da introdução das novas normas contábeis, mas também, e agora sim como novidade, acompanhar os recursos que estão nas cortes superiores que estão e serão admitidos como de

repercussão geral ou decididos como recursos repetitivos a fim de verificarem se possuem matéria tributária idêntica com o objetivo de refletirem adequadamente nas demonstrações financeiras seja como nota explicativa ou registro contábil.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Objetivando permitir uma maior celeridade às decisões definitivas, foi introduzido em nosso ordenamento jurídico um novo requisito de admissibilidade do recurso extraordinário pelo Supremo Tribunal Federal, a denominada da repercussão geral.

O requisito de admissibilidade é aceito pelo Supremo Tribunal Federal quando a matéria versar sobre assunto relevante sob o aspecto econômico, político, social ou jurídico e que transcenda os interesses individuais.

Dessa forma, esse instituto passa a ter uma tríplice finalidade quais sejam: (i) firmar o papel do STF como Corte Constitucional, (ii) ensejar que o STF só analise questões relevantes e de interesse coletivo para a ordem constitucional; e (iii) fazer com que o STF decida uma única vez cada questão constitucional de idêntica matéria.

Tendo em vista que o tema de natureza tributária é de inegável relevância e transcende aos interesses subjetivos, praticamente todos os recursos com este objeto deverão ser admitidos com repercussão geral para julgamento pelo STF.

Quanto aos efeitos das decisões proferidas em recurso extraordinário admitido como de repercussão geral, esses divergem dos efeitos das decisões da mesma corte superior em sede de controle concentrado e controle difuso. Enquanto neste a decisão definitiva deve ser aplicada basicamente para as partes envolvidas, no controle concentrado a abrangência é *erga omnes* e o efeito vinculante com eficácia *ex tunc*.

Apesar dos efeitos das decisões proferidas pelo STF em recurso admitido com repercussão geral ser diversa das mencionadas acima, recentemente disposição de lei passou a estabelecer a dispensa da Fazenda Nacional de impugnação judicial, em virtude de tese favorável ao contribuinte, julgada pelo STF ou STJ na sistemática de Repercussão Geral e de Recursos Repetitivos, respectivamente. Desta forma, a partir da alteração legal as decisões proferidas pelos tribunais superiores nos termos mencionados vincularão não somente o

poder judiciário mas, também, os procuradores, os auditores fiscais da Secretaria da Receita Federal, ou seja, a administração pública direta e indireta.

Diante dessas considerações importa-nos demonstrar o momento do reconhecimento contábil dos “passivos contingentes”, considerando os efeitos das decisões proferidas com repercussão geral (e recurso repetitivo) diante dos conceitos trazidos pelo Pronunciamento Técnico CPC 25.

Um passivo contingente é caracterizado em situações nas quais, como resultado de eventos passados, por ser: (i) uma obrigação possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos, não totalmente sob controle da entidade; ou (ii) uma obrigação presente: (i) cuja saída de recurso não é provável; ou (ii) que o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade²⁸.

Para todas as hipóteses apresentadas, destaca-se aquela que trará uma mudança no momento do reconhecimento contábil do fato ainda não discutido em juízo pela empresa. Neste caso, mesmo que a empresa não esteja discutindo em juízo tema de natureza tributária, nem mesmo tenha sido questionada pelas autoridades fiscais, mas se encontrar em situação semelhante (de matéria idêntica) de outra empresa que ingressou em juízo e está com sua ação em fase de recurso junto ao Supremo Tribunal Federal para ser julgada por ter sido admitida como repercussão geral, deverá noticiar nas notas explicativas a situação tributária, entretanto, caso a ação seja julgada desfavoravelmente, a empresa que não ingressou em juízo deverá reconhecer contabilmente o passivo contingente ou pelo fato da saída de recursos econômicos passar a ser provável ou pelo fato do passivo contingente transmutar-se em provisão.

NOTAS

1 É importante ressaltar que os efeitos da decisão em recurso extraordinário admitido com repercussão geral são próprios e distintos e não se comunicam com os efeitos da súmula vinculante proferida pelo Supremo Tribunal Federal tampouco possui efeito *erga omnes*.

2 BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento técnico CPC 25: Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=43>> Acesso em 27 abr. 2014

3 BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Disponível em: <<http://www.academia.org.br/abl/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?infoid=191&sid=146>>. Acesso em: 07 mai. 2014.

4 Art. 102 (...) - § 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

5 Art. 543-A - O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

6 SILVA, Adriane Brasil Blanco do Couto e. Repercussão Geral: novo requisito de admissibilidade do recurso extraordinário *apud* MARINONI, Luiz Guilherme; METIDIERO, Daniel. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 33.

7 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Gabinete Extraordinário de Assuntos Institucionais. **A Repercussão Geral no Recurso Extraordinário**, 2007. Disponível em <http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudenciaRepercussaoGeral/arquivo/estudoRepercussaoGeral.pdf>. Acesso em: 27 abr. 2014.

8 ANDRADE, Fábio Martins de. A repercussão geral em matéria tributária no Supremo Tribunal Federal. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1962, 14 nov. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/11963>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

9 ANDRADE, Fábio Martins de. **A repercussão geral em matéria tributária no Supremo Tribunal Federal**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1962, 14 nov. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/11963>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

10 Pesquisa realizada no sítio do Supremo Tribunal Federal disponíveis para consulta em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=numeroRepercussao>>. Acesso em 09 mai. 2014.

11 CHARNESKI ADVOGADOS. **Processos pendentes no STF afetam custos das empresas e de produção**. Disponível em: <<http://www.neiva-mello.com.br/releases/processos-pendentes-no-stf-afetam-custos-das-empresas-e-de-producao>>. Acesso em 27 abr. 2014.

12 Conforme o art.27 da Lei n. 9.868/99: “Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

13 Desta forma, é importante pontuar, para os objetivos deste estudo, que a abrangência da decisão proferida em última instância pelo Supremo Tribunal Federal, em recurso extraordinário, atingirá tão somente as partes envolvidas no processo.

14 QUEIROZ, Cristiane Moraes. Controle difuso e concentrado de constitucionalidade. **Webartigos**. Disponível em <<http://www.webartigos.com/artigos/control-e-difuso-e-concentrado-de-constitucionalidade/11295/#ixzz2YZveTqn1>>. Acesso em 27 abr 2014.

15 COUTO, Monica Bonetti. O Supremo Tribunal Federal e a repercussão geral no direito processual civil brasileiro: notas de relevo. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, ano 1, n. 5, p. 2568-2569, 2012.

16 ZAVASKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

17 ZAVASKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

18 COUTO, Monica Bonetti. O Supremo Tribunal Federal e a repercussão geral no direito processual civil brasileiro: notas de relevo. **Revista do**

Instituto do Direito Brasileiro, ano 1, n. 5, p. 2571, 2012.

19 MARINONI, Luiz Guilherme; METIDIERO, Daniel. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 39.

20 “Art. 2. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.”

21 MRAD, Ricardo. **Repercussão Geral e sumula vinculante em matéria tributária**. Dissertação (Mestrado), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010, 248p. Disponível em: <<http://www.dominio-publico.gov.br/download/teste/arqs/cp139547.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

22 PORTELA, Ângela Brilhante. **CPC 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. Disponível em <<http://angelabportela.blogspot.com.br/2010/10/cpc-25-provisoes-passivos-contingentes.html>>. Acesso em 28 abr 2014.

23 PORTELA, Ângela Brilhante. **CPC 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. Disponível em <<http://angelabportela.blogspot.com.br/2010/10/cpc-25-provisoes-passivos-contingentes.html>>. Acesso em 28 abr 2014.

24 PORTELA, Ângela Brilhante. **CPC 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. Disponível em <<http://angelabportela.blogspot.com.br/2010/10/cpc-25-provisoes-passivos-contingentes.html>>. Acesso em 28 abr 2014.

25 Referência aos parágrafos constantes do CPC 25

26 No caso proposto tendo em vista que a sentença proferida em recurso extraordinário terá efeito *inter-partes* independente se o Supremo Tribunal Federal admitiu o recurso com repercussão geral (pressuposto de admissibilidade do recurso extraordinário) ou não. Neste último caso apenas para as ações propostas antes da alteração do Código de Processo Civil que estabeleceu como pressuposto de admissibilidade dos recursos a serem julgados pelo STF como sendo de repercussão geral.

27 Apenas como referência seguem alguns exemplos de decisões que transitaram em julgado no STJ como recurso repetitivo e que requererão das empresas uma análise mais detida a fim de verificarem se estão na mesma situação tributária. Em se confirmando, o reconhecimento nas demonstrações financeiras deverão ter o tratamento devido conforme mencionado anteriormente: Recurso Especial n. 1.111.156/SP; Recurso Especial n. 886.462/RS; Recurso Especial n. 962.379/RS; Recurso Especial n. 860.369/PE; Recurso Especial n. 973.733/SC; Recurso Especial n. 1.035.847/RS; Recurso Especial n. 1.148.444/MG; Recurso Especial n. 1.104.184/RS.

28 Para complementar o conceito mencionado destacamos a importância do termo “saída provável de recursos econômicos”.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Fábio Martins de. **A repercussão geral em matéria tributária no Supremo Tribunal Federal**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1962, 14 nov. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/11963>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

ANTUNES, Maria Thereza Pompa; GRECCO, Marta Cristina Pelucio; FORMIGONI, Henrique, MENDONÇA NETO, Octavio Ribeiro. A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia e Relações Internacionais**, São Paulo, v. 10, n. 20, pp. 5-19, jan 2012.

ARAÚJO, José Henrique Mouta. A repercussão geral e o novo papel do STF. **Revista Dialética de Direito Processual**, São Paulo, n. 50, p. 60-66, maio 2007.

ASSIS, Carlos Augusto de. Repercussão geral como requisito de admissibilidade do recurso extraordinário (Lei 11.418/2006). **Revista Dialética de Direito Processual**, São Paulo, n. 54, p. 32-46, set 2007.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Disponível em: <<http://www.academia.org.br/abl/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?infoid=191&sid=146>>. Acesso em: 07 mai. 2014.

BRASIL. **Banco Central do Brasil (BACEN)**. Circular n. 3.484, de 02 de fevereiro de 2010. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/normativo.asp?tipo=circ&ano=2010&numero=3484>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Banco do Brasil**. Resolução n.3.823, de 16 de dezembro de 2009. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/normativo.asp?tipo=res&ano=2009&numero=3823>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Código Civil**, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Código de Processo Civil**, de 11 de janeiro de 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Código Tributário Nacional**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 02 maio 2014.

____. **Comissão de Valores Mobiliários**. Deliberação CVM n. 594, de 15 de setembro de 2009. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/deli594.pdf>>. Acesso em 27 abr. 2014.

____. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. Pronunciamento técnico CPC 25: Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=43>> Acesso em 27 abr. 2014

____. **Conselho Federal de Contabilidade**. Resolução CFC n. 1.180, de 24 de julho de 2009. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 27 abr. 2014.

____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Emenda Constitucional n. 42**, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Emenda Regimental n. 21**, de 30 de abril de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=regulamentacao>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Emenda Regimental n. 22**, de 30 de novembro de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=regulamentacao>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Emenda Regimental n. 23**, de 11 de março de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=regulamentacao>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Emenda Regimental n. 42**, de 02 de dezembro de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=regulamentacao>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Emenda Regimental n. 42**, de 02 de dezembro de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=regulamentacao>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Lei n. 10.522**, de 19 de julho de 2002. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Lei n. 11.417**, de 19 de dezembro de 2006. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Lei n. 11.418**, de 19 de dezembro de 2006. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111418.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Lei n. 11.638**, de 19 de dezembro de 2007. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Lei n. 12.844**, de 19 de julho de 2013. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112844.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Lei n. 8.038**, de 28 de maio de 1990. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18038.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Lei n. 9.868**, de 10 de novembro de 1999. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL.**

PARECER/PGFN/CDA/CRJ N. 396, de 11 de março de 2013. Disponível em: <<http://dados.pgf.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/3962013>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL.**

PARECER/PGFN/CDA/CRJ N. 2.025, de 27 de junho de 2011. Disponível em: <<http://dados.pgf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. RECEITA FEDERAL. **Portaria MF n. 341**, de 12 de julho de 2011.

Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2011/MinisteriodaFazenda/portmf341.htm>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.035.847/RS.**

Relator: Ministro Luiz Fux, j. 24 jun 2009. Disponível em:
<<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.104.184/RS. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, j. 14 abr 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.111.156/SP. Relator: Ministro Humberto Martins, j. 14 out 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.148.444/MG. Relator: Ministro Luiz Fux, j. 14 abr 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 860.369/PE. Relator: Ministro Luiz Fux, j. 18 dez 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 886.462/RS. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, j. 22 out 2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 962.379/RS. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, j. 28 out 2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 973.733/SC. Relator: Ministro Luiz Fux, j. 18 dez 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

____. Supremo Tribunal Federal. Gabinete Extraordinário De Assuntos Institucionais. A Repercussão Geral no Recurso Extraordinário, 2007. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudenciaRepercussaoGeral/arquivo/estudoRepercussaoGeral.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

CHARNESKI ADVOGADOS. Processos pendentes no STF afetam custos das empresas e de produção. 28 mar 2013. Disponível em: <<http://www.neivamello.com.br/releases/processos-pendentes-no-stf-afetam-custos-das-empresas-e-de-producao>>. Acesso em 27 abr. 2014.

COUTO, Monica Bonetti. O Supremo Tribunal Federal e a repercussão geral no direito processual civil brasileiro: notas de relevo. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, ano 1, n. 5, p. 2568-2569, 2012.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). Norma e Procedimento de Contabilidade. **NPC 22 Provisões, Passivos,**

Contingências Passivas e Contingências Ativas. Disponível em <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detPublicacao.php?cod=140>>. Acesso em 02 maio 2014.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS. **IAS 23 Borrowing Costs**, March 2007. Disponível em: <<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias23>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS. **IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets**, September 2008. Disponível em: <<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias37>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Repercussão geral no recurso extraordinário**. 2. ed. rev. e amp., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. **Controvérsias Jurídico-Contábeis: aproximações e distanciamentos**. 3.ed, São Paulo: Dialética, 2012.

MRAD, Ricardo. **Repercussão Geral e sumula vinculante em matéria tributária**. Dissertação (Mestrado), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010, 248p. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp139547.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

PORTELA, Ângela Brilhante. **CPC 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. Disponível em <<http://angelabportela.blogspot.com.br/2010/10/cpc-25-provisoes-passivos-contingentes.html>>.

RIBEIRO, Antonio de Cístolo. **Provisões, contingências e normas contábeis: um estudo de gerenciamento de resultados com contencioso legal no Brasil**. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto/USP. Ribeirão Preto, 2012. 89 p.

ROSA, Michele Franco Rosa. A abstrativização do controle difuso de constitucionalidade. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3082, 9 dez 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20586>>. Acesso em: 25 abr. 2014.

ZAVASKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 37

ZAVASKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

DO LIMITE DA COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL PARA INSTITUIR ALÍQUOTA INTERESTADUAL DE ICMS COM O OBJETIVO DE ELIMINAR “GUERRA FISCAL”

Edinilson Dias Apolinário

1 INTRODUÇÃO

Diante do cenário de “Guerra Fiscal” do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) entre os Estados-Federativos e o Distrito Federal, o Senado Federal, utilizando-se da competência privativa que lhe foi reservada por meio da Constituição Federal de 1988, passou a considerar a utilização de alíquotas interestaduais como instrumento viável para neutralizar o conflito entre os Estados.

Se de um lado a instituição de alíquota interestadual possivelmente minimize, ou até elimine, o fenômeno da “Guerra Fiscal”, por outro lado ocasionará significativa mudança no arcabouço constitucional do ICMS consagrado pela Carta Magna de 1988, na medida em que, dentre outros aspectos, afetará substancialmente a repartição de receitas dos estados e do Distrito Federal, bem como o agravará o problema de acúmulo de saldo credor de ICMS por parte dos contribuintes que realizam transações envolvendo estados diferentes.

Nesse contexto, o presente estudo visa explorar o limite da competência do Senado Federal, tanto legislativa quanto material, para intervir na discussão da “Guerra Fiscal” do ICMS. Abordará, também, as questões relativas à violação da diretriz constitucional norteadora do ICMS, levando-se principalmente em consideração a mudança do critério de tributação do ICMS, que destinará a maior parte da arrecadação para o estado de destino (“ICMS-destino” ou “ICMS-consumo”) a invasão de competência para disciplinar matéria envolvendo incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS, bem como a ofensa ao princípio da não-cumulatividade desse imposto.

2 DA CONSAGRAÇÃO DO ICMS COMO IMPOSTO DE TRIBUTAÇÃO NA ORIGEM NO ARQUÉTIPO TRIBUTÁRIO INTRODUZIDO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Com o advento da Constituição Federal de 1988, ficou nítido a opção do constituinte originário por um modelo híbrido de partilha da competência no que se diz respeito ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Assim, levando-se em consideração, dentre outras normativas, o disposto no art. 155, II e § 2º, VII da CF/88, o estado de origem da mercadoria foi adotado como critério-padrão. Tal entendimento está principalmente substanciado nas especificações e premissas inerentes às alíquotas interestaduais aplicáveis às diversas operações e prestações alcançadas pela incidência do imposto, as quais teceremos maiores detalhes adiante.

Na ocorrência de operações ou prestações interestaduais cuja mercadoria e/ou serviços são destinados ao consumidor final contribuinte do imposto, nos termos do art. 155, § 2º, VII, alínea “a” da CF/88, deve o estado de origem aplicar a alíquota interestadual, e caberá ao estado de destino a aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Verifica-se, portanto, a ocorrência de tributação concomitante ou uma partilha simultânea do tributo. Assim, conclui-se que ambos os estados cobram o tributo, nas proporções já definidas e devidamente repartidas.

Tratando-se de operações ou prestações interestaduais cuja mercadoria ou serviços são destinados ao consumidor final não contribuinte do imposto, consoante com o previsto no art. 155, § 2.º, VII, alínea “b” da CF/88, cabe apenas ao estado de origem a legitimidade pela cobrança total do tributo, de modo que nessa operação incidirá a alíquota interna prevista nesse estado.

Regra geral, nas operações ou prestações interestaduais cuja mercadoria ou serviços são destinados a quem não é consumidor final, ou seja, serão objeto de operações ou prestações posteriores alcançadas pela incidência do imposto, apenas ao estado de origem caberá a cobrança do imposto, devendo-se aplicar tão somente a alíquota interestadual.

Finalmente, vale destacar que o constituinte originário instituiu uma única hipótese de exceção à regra de tributação no estado de

origem, a qual está prevista no art. 155, § 2.º, X, alínea “b”, cumulada com § 4º, I da CF/88, especificamente quando ocorrer operação interestadual envolvendo petróleo (inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados) e energia elétrica, situação em que a cobrança do imposto será de competência do estado em que ocorrerá o consumo, ou seja, o estado de destino. Para operacionalização dessa inversão, nitidamente configurada como uma regra de exceção pelo constituinte originário, a CF/88 atribuiu tal prerrogativa a uma lei complementar, e nesse sentido, atendendo tal comando constitucional, foi editada a Lei Complementar n. 87/96, que assim dispõe:

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

§ 1º O imposto incide também:

[...]

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, **cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.**” (grifamos)

Levando-se em consideração todo exposto, adequada ou inadequada em termos econômicos, administrativos e sociais, a opção política exercida pelo constituinte originário não deixa qualquer dúvida quanto a tributação do ICMS pelo sistema de origem (estado-produtor), na medida em que, de forma expressa e categórica, elegeu uma única hipótese de exceção que atribui o imposto ao estado de destino (estado-consumidor), notadamente no que diz respeito às operações interestaduais envolvendo petróleo e seus derivados e energia elétrica.

Resta-nos, por oportuno, avaliar a aderência desse critério-padrão acerca da tributação no estado de origem definido pelo constituinte originário à todo arquétipo constitucional balizador do ICMS trazido pela CF/88.

Nesse sentido, vejamos a lição de Roque Antônio Carrazza acerca de competência e arquétipos:

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e dando uma certa margem de liberdade para o legislador – a *norma-padrão de incidência* (a *regra-matriz*, o *arquétipo*) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e a *alíquota possível* das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à *norma padrão de incidência* do tributo pré-traçada na Constituição.¹

Em que pese o doutrinador ter utilizado essa definição dentro do contexto da criação de tributos por parte do legislador federal, estadual, municipal ou distrital, entendemos que essa também deve ser aplicada ao Senado Federal, uma vez que a Constituição Federal de 1988 lhe conferiu competência material para fixar alíquota interestadual de ICMS. Assim, da mesma forma que os demais entes tributantes, cabe ao Senado ser bastante criterioso e observar todas as normas constitucionais balizadoras desse imposto ao fixar as alíquotas interestaduais de ICMS, sob pena de eventuais excessos serem submetidos à apreciação do Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 102, I, “f” da CF/88.

3 CONTEXTO HISTÓRICO DO PAPEL DAS RESOLUÇÕES DO SENADO FEDERAL NO ÂMBITO DO ICMS

Diante das dificuldades no avanço do projeto de reforma tributária do ICMS, principalmente no que tange à eliminação dos efeitos nocivos da Guerra Fiscal entre os estados e o Distrito Federal, as resoluções do Senado Federal surgem, no cenário nacional, como um dos instrumentos viáveis para solucionar os conflitos correlatos às operações interestaduais envolvendo mercadorias e prestações de serviços alcançados pela competência estadual e distrital.

Preliminarmente, vale destacar que, nos termos do art. 46 da CF/88, o Senado Federal é composto por representantes dos estados e do Distrito Federal, eleitos segundo o princípio majoritário, sendo três representantes de cada unidade federativa. Vale destacar a crítica desse modelo efetuada por José Afonso da Silva:

A dogmática federalista firmou a tese da necessidade do Senado no Estado Federal como câmara representativa dos Estados federados. Fundada nisso é que a Constituição de 1988, tal como as anteriores republicanas, declara que o Senado Federal compõe-se de representantes dos Estados e do Distrito Federal, elegendo, cada um, três Senadores (com dois suplentes cada), pelo *princípio majoritário*, para um mandato de *oito anos*, renovando-se a representação de quatro em quatro anos, alternativamente, por um e dois terços (art.46).

O argumento da representação dos Estados pelo Senado se fundamentava na ideia, inicialmente implantada nos EUA, de que se formava de delegados próprios de cada Estado, pelos quais estes participavam das decisões federais. Há muito que isso não existe nos EUA e nunca existiu no Brasil, porque os Senadores são eleitos diretamente pelo povo, tal como os Deputados, por via de partidos políticos. Ora, a representação é partidária. Os Senadores integram a representação dos partidos tanto quanto os Deputados, e dá-se o caso não raro de os Senadores de um Estado, eleitos pelo povo, serem de partido adversário do Governador, portanto defenderem, no Senado, programa diverso deste; e como conciliar a tese da representação do Estado com situações como esta?²

Referida crítica ganha maiores proporções quando estamos diante de uma competência privativa atribuída ao Senado Federal, como é o caso da fixação de alíquota interestadual de ICMS atribuída ao Senado Federal, consoante ao disposto no art. 155, § 2.º, IV da CF/88, que assim dispõe:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

Essa atribuição representou uma mudança significativa em relação às Constituições anteriores, pois o Senado Federal passou a fixar a alíquota efetiva do ICMS, que deverá ser observada na matriz de incidência tributária desse imposto, em contraste à atribuição anterior em que apenas podia dispor sobre patamares mínimos e máximos das alíquotas.

Ainda é possível destacar que as resoluções criadas pelo Senado Federal não estão sujeitas à veto ou sanção pelo Presidente da República, uma vez que não fazem parte das matérias indicadas no art. 48 da CF/88.

Assim, o exercício dessa atribuição por parte do Senado Federal, conforme já mencionamos anteriormente, dever ser feito com a máxima cautela e devendo observar todos as balizas constitucionais sobre o ICMS. Antes de avançarmos na análise da temática da Guerra Fiscal do ICMS, e a respectiva atuação do Senado Federal, é importante realizarmos uma breve contextualização do papel das resoluções do Senado Federal entre os anos de 1967 e 1988.

3.1 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1967

As resoluções ocupavam um espaço importante no ordenamento jurídico, principalmente no tocante a garantia de uniformidade entre os entes federativos, na medida em que integrava de forma autônoma o próprio Sistema Tributário Nacional, conforme o art.18 da CF/67:

Art. 18. sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do

Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais.

Todavia, o art. 24³ da CF/67 dispunha que as alíquotas internas e interestaduais eram uniformes, sendo de competência dos estados e do Distrito Federal sua definição, ficando as resoluções do Senado Federal subordinadas à lei complementar no que diz respeito à fixação dos limites das alíquotas aplicáveis às operações internas e interestaduais, o que dificultava significativamente a atuação do Senado Federal.

3.2 EMENDA CONSTITUCIONAL N. 1 DE 1969

(CONSOLIDAÇÃO DAS ALTERAÇÕES NO TEXTO DA CF/67)

Ainda que tenha sido preservada a competência dos estados e do Distrito Federal na definição das alíquotas internas e interestaduais, a Emenda Constitucional n.1 da CF/69 afastou a subordinação das resoluções senatoriais às leis complementares, de tal modo que o Senado Federal passou a ter competência exclusiva quanto a garantia de uniformidade das alíquotas máximas do ICMS, tanto nas operações internas como interestaduais. Nesse sentido, o art. 23 da EC n.1/69:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:

[...]

§ 5º A alíquota do impôsto à que se refere o item II será uniforme para tôdas as mercadorias nas operações internas e interestaduais; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, as interestaduais e as de exportação.

Nesse momento surgiam as primeiras preocupações com potenciais conflitos advindos de transações envolvendo diferentes estados, principalmente pelo fato do ICMS (até então Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM)) já ter a característica de imposto plurifásico e não cumulativo⁴, motivando a inserção do § 6º no citado art. 23, que foi o veículo introdutor dos convênios e protocolos

firmados entre Estados como instrumento hábil para disciplinar isenção no âmbito do ICMS, conforme:

Art. 23 [...]

§ 6º As isenções do impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos têrmos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

3.3 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Com o advento da Constituição Federal de 1988, alterações significativas foram introduzidas acerca do papel das resoluções senatoriais no âmbito do ICMS, conforme prescrição contida no artigo 155, § 2º:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

IV - **resolução do Senado Federal**, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, **estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais** e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) **estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas**, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) **fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados**, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, **as alíquotas internas**, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, **não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais**; (grifamos)

Levando-se em consideração que as resoluções do Senado Federal, consoante ao disposto no art. 59 da CF/88, são instrumentos introdutórios de normas, o Senado Federal deixou de exercer a função de uniformizador das alíquotas máximas do ICMS, e passou a exercer um papel fundamental na fixação da efetiva alíquota interestadual do ICMS.

Na lição de Roque Antonio Carrazza, “a alíquota é o critério legal, normalmente expresso em percentual, que, conjuntado à base de cálculo, permite discernir o *quantum debeat* (quantia devida, a título de tributo)”⁵. Assim, ao receber competência para fixar alíquotas interestaduais, o Senado Federal passou a influenciar diretamente no aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, de tal modo que cabe-nos identificar, na própria CF/88, eventuais limites que devam ser observados pelo Senado no exercício dessa competência material, o qual abordaremos detidamente adiante.

4 CONSIDERAÇÕES SOBRE A RESOLUÇÃO SENADO FEDERAL N. 22/89: FIXAÇÃO DE ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS DE ICMS DE 7% E 12%

Conforme mencionado anteriormente, a Constituição Federal de 1988 atribuiu ao Senado Federal um papel relevante dentro do contexto do federalismo brasileiro, dentre outros motivos, pelo fato deste ser composto por representantes dos estados e do Distrito Federal, o que lhe conferiria, a princípio, legitimidade para dispor sobre temas que envolvam mais de um ente federativo, a exemplo da fixação de alíquota interestadual de ICMS.

No intuito de atender ao comando que lhe foi designado pela Constituição Federal de 1988, o Senado Federal editou a Resolução n. 22, de 19 de maio de 1989⁶.

A referida norma instituiu basicamente duas alíquotas interestaduais de ICMS, uma de 12% e outra de 7%. Neste primeiro momento,

vamos concentrar nossa análise na alíquota de 12% que, por sua vez, alcança a maioria das situações envolvendo operações e prestações interestaduais. Regra geral, o ICMS é devido ao estado de origem (estado produtor), sendo este um dos principais pilares que sustentam o modelo de arrecadação introduzido pela nova ordem constitucional. Assim, levando-se em consideração que a alíquota interna de ICMS dos estados, regra geral, é de 17% ou 18% de acordo com suas respectivas legislações ordinárias, na operação interestadual caberia ao estado de origem o equivalente a 12%, e ao estado de destino o percentual restante de 5% ou 6% a depender da alíquota interna aplicável à mercadoria ou serviço pelo estado de destino. Sob esta ótica, podemos concluir que o Senado Federal preservou em sua plenitude o comando determinado pelo constituinte originário, seja sob o aspecto da distribuição da maior parcela do imposto para o estado produtor, seja pela observância do princípio federativo estatal e do princípio da autonomia distrital.

No tocante à introdução da alíquota de ICMS correspondente a 7%, ficou totalmente cristalino que o Senado Federal inovou ao conferir ao estado de destino uma parcela maior do imposto, uma vez que, nessa hipótese, caberia ao estado de destino (estado consumidor) a parcela equivalente a 10% ou 11% respectivamente, a depender da alíquota interna no estado destinatário. A inserção dessa alíquota reduzida em nosso ordenamento jurídico gerou inicialmente dúvidas quanto à sua validade, mas teria sido legitimada pelo fato de ter sido instituída com a finalidade de proteger os estados da região Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Espírito Santo, o que, a princípio, atenderia ao objetivo fundamental de redução das desigualdades sociais previsto no art. 3º, III, da CF/88.

Assim, com a edição da referida alíquota especial diferenciada, o Senado Federal teria assegurado uma distribuição mais equitativa da receita entre os estados economicamente mais fortes e os mais fracos. Esse entendimento é corroborado no voto do Ministro Maurício Correa na ADI n. 2.021-8:

Acrescento que tendo participado da votação que deu origem à Resolução nº 22, de 1989, do Senado Federal, ainda que dela se possa fazer algum juízo crítico, sua finalidade precípua sob o ângulo social, cumprindo a exigência constitucional, desti-

nou-se à proteção dos Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e do Espírito Santo, de tal sorte que as mercadorias produzidas nos Estados mais desenvolvidos sofressem a incidência de alíquota inferior ao patamar da definida para os Estados das regiões do Sul e Sudeste.

No primeiro momento, poderíamos concluir que o Senado Federal, utilizando-se de sua prerrogativa constitucional para fixação de alíquota interestadual de ICMS, não teria extrapolado o limite de sua competência, na medida em que a utilizou em consonância com um dos principais objetivos fundamentais da República Federativa, ou seja, a busca pela erradicação da pobreza, da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais.

A despeito da nobre finalidade, como mencionado, a introdução da alíquota diferenciada por meio da Resolução Federal n. 22/89 inovou ao atribuir uma alíquota menor de ICMS objetivando minimizar as desigualdades regionais. Em que pese aparentemente ter cumprido seu papel, temos que o Senado Federal extrapolou o limite de sua competência, senão vejamos.

Segundo José Afonso da Silva, a competência da União pode ser dividida em três grandes grupos: competência material exclusiva, competência legislativa privativa e competência comum⁷. Para uma análise mais criteriosa, o doutrinador distinguiu as áreas de competência da União em: (i) internacional; (ii) política; (iii) administrativa; (iv) prestação de serviços; (v) urbanística; (vi) econômica; (vii) social; (viii) financeira; e (ix) legislativa.

Esta noção de classificação nos permite observar com maior clareza a separação de competências trazida pela Constituição de 1988, e nos conduz a concluir que a modificação do critério de tributação para ICMS-destino (estado consumidor), contraria diretamente a diretriz definida pelo constituinte originário, que privilegiou o critério de tributação ICMS-origem (estado produtor) e, principalmente, que houve invasão de competência quanto a competência privativa da União ou concorrente com os estados e Distrito Federal, ao utilizar como fundamento de validade redução das desigualdades, desenvolvimento regional, dentre outras prerrogativas pertencentes à União de forma exclusiva ou compartilhada com os estados e o Distrito Federal, dentre as quais destacamos:

- ↪ Elaboração e execução de planos nacionais e regionais de desenvolvimento econômico (artigo 21, IX da CF/88);
- ↪ Elaboração e execução de planos nacionais e regionais de desenvolvimento social artigo 21, IX da CF/88);
- ↪ Combate às causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos (artigo 23, X da CF/88); e
- ↪ Articulação de ações em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais (artigo 43 da CF/88).

Assim, conforme pode ser depreendido, em pese o intuito da referida resolução ser uma causa nobre, ficou evidenciada a extra-polação de competência por parte do Senado Federal.

5. A ADOÇÃO DE RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL COMO FORMA DE COMBATER A GUERRA FISCAL DO ICMS

5.1 A VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO ICMS ESTADO-ORIGEM

Diante dos conflitos entre os estados e o Distrito Federal, mais uma vez o Senado Federal se apresenta com grande força para intervir no cenário nacional, neste caso focando no combate à Guerra Fiscal do ICMS. Anteriormente, já houve a introdução em nosso ordenamento jurídico de Resolução do Senado Federal⁸ fixando alíquota de ICMS correspondente a 4% nas operações interestaduais envolvendo produtos importados ou produto nacional com conteúdo de importação superior a 40%, e, atualmente, tem-se como projeto a introdução de nova resolução senatorial que fixe alíquota interestadual de ICMS em mesmo patamar para todos os produtos nacionais, ressalvadas poucas exceções.

Conforme mencionamos anteriormente, vale reiterar que a fixação de alíquota de ICMS correspondente a 4% nas operações interestaduais implicará na mudança radical do princípio constitucional “ICMS-origem” para o conceito de “ICMS-destino”, uma vez que a adoção de alíquota interestadual tendendo a zero, como é o caso,

transfere para o estado destinatário quase a totalidade da parcela do imposto, o que absolutamente contraria a determinação do constituinte originário, conforme já devidamente explorado no tópico anterior.

5.2 DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

Consoante ao disposto no art. 155, § 2º, I da CF/88, o valor do ICMS cobrado anteriormente será não-cumulativo, ou seja, será compensado com o imposto devido em operações futuras. A CF/88 ainda apresenta como exceção a obrigatoriedade do crédito originário ser estornado na hipótese da futura saída ser isenta ou não estar submetida à incidência do imposto (art. 155, § 2º, II da CF/88).

A doutrina clássica, a exemplo de Geraldo Ataliba e Cléber Girardino, adota o conceito da não-cumulatividade enfatizando o direito do contribuinte quanto ao abatimento, senão vejamos:

O “abatimento” é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional: porque criada pela Constituição. Mais que isso: é direito constitucional reservado ao contribuinte do ICMS; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível ao Estado pelo contribuinte do imposto estadual. O próprio Texto Constitucional que outorgou ao Estado o poder de exigir o ICMS deu ao contribuinte o direito de abatimento.⁹

No mesmo sentido Roque Antônio Carraza leciona que:

A garantia constitucional do abatimento – que serviu diretamente do art. 155, § 2º, I, da CF – é que, portanto, confere ao ICMS o chamado “caráter não cumulativo”. Esta propriedade se perde quando, sob pretextos vários (salvo os apontados no art. 155, § 2º, II, da mesma Lei Maior), é negada ao contribuinte a faculdade constitucional de realizar, in concreto, tal abatimento.¹⁰

Feitas estas considerações, podemos inferir que a característica plurifásica e o princípio da não-cumulatividade do ICMS previstos nas normativas da CF/88 também restariam prejudicados com a introdução de uma alíquota interestadual de ICMS reduzida, isto

porque, no cenário em que o contribuinte adquira mercadoria para insumo industrial ou mesmo para simples revenda de remetente localizado dentro do estado, a alíquota incidente e respectivamente passível de crédito do imposto será a interna (regra geral 17% ou 18%), e a possível alíquota interestadual de 4% não permitirá que todo imposto creditado seja abatido na operação subsequente. Neste caso, a ausência de abatimento não decorrerá de falta de permissão legal, mas tão somente pelo fato da alíquota fixada nas saídas interestaduais ter sido reduzida.

Assim, ainda que exista previsão constitucional que permita a dedução do valor do imposto pago nas operações anteriores com o imposto devido nas operações subsequentes, a diminuição e/ou quase ausência de imposto devido na saída interestadual frustrará a possibilidade de o contribuinte exercer o direito à tal compensação do imposto cobrado anteriormente. Desse modo, ao incorrer em acúmulo de saldo credor de ICMS sem a efetiva perspectiva de monetização futura, o contribuinte certamente repassará esse ônus ao preço da mercadoria para recuperar o valor pago na aquisição original da mercadoria.

Diante dessa situação, fica nítida a violação de competência Senado Federal ao reduzir substancialmente a alíquota interestadual do ICMS, fazendo com que se retroceda ao modelo de tributação que vigorou até a Emenda Constitucional 18 de 1965, uma vez que passará o ICMS passará a ter característica de imposto cumulativo nos moldes do antigo Imposto Sobre Vendas e Consignações – IVC.

5.3 A VIOLAÇÃO AOS OBJETIVOS CONSTITUCIONAIS FUNDAMENTAIS DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES E INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO REGIONAL

Conforme já explicitado anteriormente, a fixação da alíquota interestadual de 7% por meio da Resolução do Senado Federal n. 22/89 alterou, de forma inconstitucional ao nosso ver, o “ICMS-origem” para “ICMS-destino” nas operações de estados desenvolvidos para estados em desenvolvimento, objetivando propiciar um aumento de arrecadação para os estados destinatários (ICMS-destino).

Vale ainda destacar que, nas saídas interestaduais dos estados em desenvolvimento para quaisquer outros estados, previu-se a alíquota padrão de 12%, ou seja, a referida norma de fato teve caráter de incentivo regional, pois ao prever uma alíquota de 12% nas

saídas oriundas dos estados em desenvolvimento, foi preservado o “ICMS-origem” nessas transações. Assim, podemos concluir que a citada norma, regra geral, preservou o “ICMS-origem” e propiciou um incentivo fiscal aos estados em desenvolvimento.

Por outro lado, admitindo a possibilidade do Senado Federal fixar alíquotas interestaduais de ICMS no patamar de 4%, os estados em desenvolvimento perderão significativa parte da receita inerente às saídas interestaduais - em torno de 8% (12% - 4%)-, bem como se anulará o eventual incentivo regional propiciado pela resolução anterior, uma vez que tanto os estados em desenvolvimento quanto os desenvolvidos arrecadarão de forma igual a diferença entre a alíquota interestadual e interna.

Nesse contexto, uma eventual introdução de resolução senatorial que venha a fixar alíquota interestadual uniforme de ICMS no patamar de 4%, mudando o “ICMS-origem” para o “ICMS-destino”, totalmente ao contrário do que ocorreu por ocasião da edição da Resolução Senado Federal n. 22/89, ressalvado nosso entendimento de sua inconstitucionalidade, violará fortemente o preceito constitucional que visa reduzir as desigualdades e incentivar o desenvolvimento regional previsto no art. 3º da CF/88, de modo que nem mesmo este argumento poderá ser utilizado como fundamento de validade por parte do Senado Federal.

5.4 A INCOMPETÊNCIA PARA DISCIPLINAR MATÉRIA ENVOLVENDO INCENTIVOS E/OU FAVORES FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS

A CF/88, consoante ao disposto no art. 155, § 2.º, XII, “g”, outorgou à lei complementar o papel de “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Para tanto, já é pacificado pela doutrina e jurisprudência que a LC n. 24/75, em que pese ter sido editada anteriormente à CF/88, foi totalmente recepcionada.

No contexto em que a Lei Complementar n. 24/75 foi instituída, a definição de alíquota interna e principalmente a interestadual de ICMS, era uniforme em todo território nacional e de competência privativa dos estados e do Distrito Federal, cabendo ao Senado Federal tão somente o papel secundário de fixar os limites máximos para cada uma dessas operações. Portanto, no contexto desse

ordenamento jurídico não havia necessidade de se inserir nessa norma a redução da alíquota do ICMS como uma das hipóteses de diminuição do ônus do imposto de forma direta ou indireta. Todavia, é possível concluir que, se à época da edição da mencionada lei complementar não existisse a uniformidade de alíquotas no território nacional, certamente haveria a inclusão expressa de tal obrigatoriedade no rol de benefícios e/ou incentivos fiscais passíveis de aprovação mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal.

Esse entendimento pode ser depreendido do disposto no art. 1º, IV, da LC n. 24/75:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;
(grifamos)

Considerando esta perspectiva, podemos concluir que a alíquota reduzida é uma forma de redução direta do ônus do ICMS, portanto, os estados e o Distrito Federal seriam os entes federativos constitucionalmente competentes para disciplinarem o tema.

Essa assertiva também é corroborada através de uma análise sistemática do art. 155, § 2.º, VI da CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

O comando previsto nessa norma nos permite concluir que, de fato, a redução de alíquotas deve ser tratada pelos estados e Distrito Federal como um favor fiscal e disciplinada mediante lei complementar, cuja forma deve ocorrer por meio de convênios, nos termos devidamente contidos na LC n. 24/75. Assim, torna-se fundamental a imposição de um limite para que o Senado Federal fixe alíquota interestadual de ICMS, caso contrário, haveria grave violação ao princípio federativo e ao princípio da autonomia distrital, uma vez que os entes restariam impedidos de promover incentivos fiscais atrelados à redução de alíquota interna de ICMS, tornando inócua a autonomia constitucional que lhes fora atribuída.

Isto posto, temos que uma norma constitucional autoriza o Senado Federal a fixar alíquota interestadual de ICMS e outra atribui aos estados e Distrito Federal a prerrogativa para fomentar o desenvolvimento local por meio de redução de alíquotas internas em patamares inferiores à interestadual. Nesse contexto, uma interpretação equivocada poderia levar à conclusão de que o Senado Federal teria legitimidade para fixar em zero a alíquota interestadual, o que anularia por completo a possibilidade dos estados e do Distrito Federal implementarem políticas locais de incentivo fiscal por meio de redução de alíquota interna.

Dessa forma, e considerando uma interpretação sistemática e harmônica com todo conteúdo normativo da CF/88, é possível concluir que o Senado Federal não possui legitimidade para fixar alíquotas interestaduais de ICMS em patamares tendentes a zero, devendo, portanto, observar como limite, dentre outros aspectos já mencionados, um percentual de alíquota que mantenha a maior parcela do ICMS no estado de origem (ICMS-origem), de tal forma que permita aos estados e Distrito Federal, mediante convênio, a implementação de estímulos fiscais aos contribuintes locais focados em redução de alíquota.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A atuação do Senado Federal no combate à Guerra Fiscal do ICMS por meio de instituição de alíquota interestadual de ICMS no patamar de 4% (tendente à zero) mediante resoluções senatoriais afronta diversos dispositivos da Constituição Federal de 1988, principalmente em função da violação de critérios materiais inerentes ao arquetipo constitucional do ICMS, invasão de competência pertencente aos estados e ao Distrito Federal e, também, ausência de fundamento de validade nos objetivos fundamentais previstos no art. 3º da Constituição Federal de 1988, que visam reduzir as desigualdades e incentivar o desenvolvimento regional.

Com o advento da Constituição de 1988, o Senado Federal passou a ter competência privativa para fixar alíquota interestadual de ICMS, diferentemente do que aconteceu nas constituições anteriores, em que somente lhe cabia definir patamares mínimos e máximos. Tendo em vista que a alíquota do ICMS é um dos critérios materiais e essenciais (*critério quantitativo*) da regra-matriz de incidência do ICMS, a competência do Senado Federal não pode ser considerada apenas sob o aspecto legislativo (competência legislativa), mas também sob a ótica material (competência material). Assim, não há dúvida acerca da competência legislativa do Senado Federal quanto ao exercício dessa prerrogativa, todavia, no tocante a competência material, assim como os estados e o Distrito Federal, toda diretriz constitucional deve ser observada. Nesse diapasão, podemos concluir que a fixação de uma alíquota interestadual de 4% viola a diretriz constitucional definida pelo constituinte originário que elegeu o sistema de tributação do ICMS pelo estado de origem (ICMS-origem), o qual ficou devidamente consignado na Magna Carta de 1988, mantendo expressamente apenas uma exceção de tributação na modalidade “ICMS-destino” para petróleo e seus derivados e energia elétrica. Esta distorção ocorre em virtude da alíquota interna de venda o consumidor final de cada estado, regra geral, ser de 17% ou 18%, situação em que o estado remetente ficaria com a arrecadação de 4% (alíquota interestadual) e o estado destinatário com a maior parcela, que corresponderia, respectivamente, a 13% ou 14%.

O princípio da não-cumulatividade do ICMS, por oportuno, também restaria violado, uma vez que a redução da alíquota interestadual provocaria um aumento significativo do saldo credor de ICMS,

vez que, nas aquisições internas de insumos para industrialização ou mercadorias para revenda, o crédito de ICMS é constituído pela alíquota de 17% ou 18%, regra geral. Considerando uma alíquota interestadual de 4%, a grande maioria dos contribuintes seria impedida de abater o crédito nas operações futuras por ausência de volume de imposto devido na saída. O não abatimento desse crédito ocasionaria o reconhecimento de uma perda desse ativo para efeitos contábeis, por se tratar de um ativo sem perspectiva de realização. Consequentemente esse valor seria repassado ao preço, de tal forma que o ICMS passaria a ter característica cumulativa, remetendo-nos para o modelo de tributação que vigorou até a Emenda Constitucional n. 18 de 1965. De fato, interferir em uma variável (alíquota interestadual) sem observar os efeitos colaterais nos demais elementos norteadores do imposto, ainda mais quando os demais elementos (fato gerador, base de cálculo, incentivos fiscais, etc.) estão sob a competência de outros entes políticos (Estados e Distrito Federal), certamente é um caminho de altíssimo risco e tendente a causar inúmeras violações.

Ainda, vale mencionar que a Resolução Senado Federal n. 22/89, que continua a ser aplicada nas operações interestaduais envolvendo produtos nacionais, instituiu a alíquota de 7% nas operações originadas de estados desenvolvidos para estados em desenvolvimento, violando, de igual modo, o critério que privilegiou o modelo de “ICMS-origem”. O principal fundamento de validade adotado à época foi que tal alteração visava reduzir as desigualdades e incentivar o desenvolvimento regional previsto no art. 3º da Constituição Federal de 1988. Esse fundamento também não encontra guarida constitucional, na medida em que o Senado estaria exercendo uma função que foi atribuída de forma expressa à União, mediante competência privativa em relação à alguns temas e comum com os estados e o Distrito Federal em outros. Além disso, levando-se em consideração a possibilidade de instituição de alíquota de 4% sem levar em consideração eventuais diferenças entre estados em desenvolvimento e estados desenvolvidos, nem mesmo este fundamento de validade poderá novamente ser considerado pelo Senado Federal.

Finalmente, importante destacar que a concessão de benefícios e/ou incentivos fiscais e fiscais-financeiros foi outorgada aos estados e ao Distrito Federal, mediante lei complementar, consoante ao

disposto no art. 155, § 2.º, XII, “g” da CF/88. Em atendimento ao comando constitucional foi instituída a Lei Complementar n. 24/75, que disciplinou o alcance e forma pelo qual os incentivos seriam concedidos. No tocante a materialidade, e de forma categórica, considerou-se como incentivo e/ou benefício fiscal e financeiro quaisquer favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM), dos quais resultasse redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus. Na ocasião em que essa lei foi criada, o ICMS tinha alíquota com abrangência nacional, de tal forma que não havia necessidade de inserir de forma expressa a redução de alíquota como um mecanismo de redução de carga tributária. Todavia, resta cristalino que a redução de alíquota é um dos meios mais eficientes de redução de carga tributária, portanto, é possível interpretar que a redução de alíquota interestadual de ICMS por meio de resolução do Senado Federal em patamares que modifiquem o critério de “ICMS-origem” para “ICMS-destino” podem ser considerados incentivos e/ou benefícios fiscais. Ademais, esse raciocínio também é corroborado ao analisarmos o disposto no art. 155, § 2.º, VI, da CF/88, que limita a redução de alíquota interna por parte dos estados até o limite da alíquota interestadual. Ora, se a alíquota interestadual for baixa, tendente a zero, os estados de forma autônoma poderão reduzir suas respectivas alíquotas internas sem a necessidade de anuírem com os demais estados, de modo que o efeito esperado pelo Senado Federal de eliminação da Guerra Fiscal de fato criaria um outro modelo, tão nocivo quanto ao cenário atual.

NOTAS

1 CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 33.

2 SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

3 Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

[...] II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.[...]

§ 4º - A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e Interestaduais, e não excederá, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, **os limites fixados em resolução do Senado, nos termos do disposto em lei complementar**. (grifamos)

4 A Emenda Constitucional n. 18 de 1965, acompanhando o movimento de reforma tributária em diversos países europeus, extinguiu o antigo Imposto Sobre Vendas e Consignações (IVC)- plurifásico e cumulativo - e instituiu o Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICM), com característica plurifásica e não-cumulativa

5 CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**, 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 88

6 RESOLUÇÃO N. 22, 19 DE MAIO DE 1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais.

Art. 1º - A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único - Nas operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º - A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

Art. 3º - Esta resolução entra em vigor em 1º de junho de 1989.

Senado Federal, 19 de maio de 1989. – Senador Iram Saraiva, 1º Vice-Presidente, no exercício da Presidência. (grifamos)

7 SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 18 ed. Malheiros, 2000, p. 498.

8 Resolução Senado Federal n. 13, de 25 de abril de 2012. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/RE_Resolucoes.asp>. Acesso em: 27 set. 2013.

9 ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. ICM: Abatimento Constitucional e o princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, ano VIII, p.110-126, n. 29-30, jul.-dez. 1984, p.116.

10 CARRAZA, Roque Antonio. ICMS, 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 322

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. ICM: Abatimento Constitucional e o princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, ano VIII, p.110-126, n. 29-30, jul.-dez. 1984.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**, de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Emenda constitucional n. 18**, de 1º de dezembro de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Emenda constitucional n. 1**, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Lei Complementar n. 24**, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp24.htm>. Acesso em: 06 jul. 2013.

____. **Lei complementar n. 87**, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 06 jul. 2013.

____. SENADO FEDERAL. **Resolução Senado Federal n. 22**, de 01 de junho de 1989. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/RE_Resolucoes.asp>. Acesso em: 27 set. 2013.

____. SENADO FEDERAL. **Resolução Senado Federal n. 13**, de 25 de abril de 2012. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/RE_Resolucoes.asp>. Acesso em: 27 set. 2013.

____. Supremo Tribunal Federal. Ação declaratória de inconstitucionalidade ADI n. 2021. Relator: Ministro Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, j. em 25 ago. 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1767262>>. Acesso em: 27 set. 2013.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, 19. ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

____. **ICMS**, 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

____. **ICMS**, 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

DA COMPETÊNCIA DO ESTADO DE SÃO PAULO, ATRAVÉS DO DECRETO N. 58.918/2013, EXIGIR DO CONTRIBUINTE PAULISTA O RECOLHIMENTO DO ICMS NAS REMESSAS INTERESTADUAIS ORIUNDAS DE ESTADOS QUE CONCEDEM INCENTIVOS FISCAIS NÃO RECONHECIDOS PELO CONFAZ

Elisabeth de Souza Tavares

1 INTRODUÇÃO

A concessão de incentivos fiscais e financeiros a empresas com o intuito de atrair investimentos para os Estados concedentes se tornou, ao longo dos últimos anos, uma prática bastante usual. Tais incentivos podem ser concedidos por meio de diferentes instrumentos mas normalmente estão relacionados com o pagamento de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), sendo comum a concessão de isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos/outorgados ou diferimento aos contribuintes sediados em seu território. Independentemente do instrumento adotado o objetivo é atrair investimento da iniciativa privada valendo-se da desoneração tributária.

Em consequência, os Estados que se consideram prejudicados por estes incentivos atuam de modo a se proteger de tais práticas, ora buscando guarida no poder judiciário, por meio de ajuizamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) contra o dispositivo legal (Lei/Decreto/Regulamento), ora através de publicação de medidas unilaterais como a vinculação de normas que determinam a não utilização de créditos, imposição de multas, exigência do recolhimento do imposto por ocasião da entrada da mercadoria em seu território.

Diante deste contexto, em 28/02/2013, o Estado de São Paulo publicou o Decreto n. 58.918/2013¹, cujo dispositivo legal transfere ao adquirente da mercadoria a obrigatoriedade pelo recolhimento antecipado (quando da entrada no território paulista) do imposto correspondente ao valor do benefício ou incentivo concedido pelo estado de origem sem aprovação pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que não teria sido pago no Estado de origem.

O presente trabalho visa identificar a validade das normas paulistas, uma vez que o Estado de São Paulo não reconhece como legítimo o ICMS destacado nos documentos fiscais oriundos de fornecedores localizados em outros Estados. Fará parte do estudo a identificação da competência do Estado de São Paulo para exigir o recolhimento antecipado do imposto na proporção equivalente ao benefício inconstitucional como forma de combater práticas de “Guerra Fiscal do ICMS” à luz das normas constitucionais que norteiam o ICMS.

Neste estudo não serão tratadas em profundidade as normas emanadas por outros Estados, serão mencionadas apenas a fim de comparar a norma paulista com outras normas já consideradas inconstitucionais.

Ainda, será abordada a diferença entre a nova norma paulista versus a previsão do Comunicado CAT 36/2004, serão analisadas decisões existentes nos Tribunais Superiores sobre essas medidas adotadas pelos Estados comparando com a nova norma paulista. Por fim se buscará demonstrar que a norma paulista não possui respaldo constitucional e que é inadequada para fins de questionamento de benefícios concedidos de forma unilateral.

2 CONSIDERAÇÕES ACERCA DOS MECANISMOS PARA CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS PELOS ESTADOS

O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) é um tributo estadual que incide sobre as operações de circulação de mercadorias e de prestação de serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual, bem como sobre a importação de tais bens e serviços. Cada Estado é competente para definir suas regras de incidência como alíquota, base de cálculo e fato gerador, dentro dos limites constitucionais.

No caso de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS a Constituição Federal² transferiu a competência regulatória à Legislação Complementar, nos termos de seu artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘g’:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre

prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. [...] (grifo nosso)

O dispositivo legal que se presta a este papel é a Lei Complementar n. 24/75³, a qual determinou que, em diversas situações, os Estados deverão se valer de convênios como instrumento legislativo, conforme se destaca:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas **nos termos de convênios** celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, **do tributo**, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

(grifo nosso)

Desse modo, para concessão de isenções, reduções de base de cálculo, devolução do ICMS ou concessão de créditos presumidos há a necessidade de celebração de convênios que determina a correta abrangência dos incentivos a serem concedidos. Tais convênios devem ser celebrados no âmbito do CONFAZ.

Ainda, a Lei Complementar n. 24/75 dispõe ainda que, a concessão de incentivo fiscal a nível estadual sem a celebração de um convênio entre os Estados ensejará na nulidade daquele incentivo, bem como a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria, a exigibilidade do imposto não pago e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente, conforme o artigo 8º da Lei Complementar n. 24/75:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Vale observar que, muitos dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados para atração de investimentos ultrapassam as limitações constitucionais de sua competência, pois são concedidos sem observação da legislação de regência. Na prática, muitos incentivos fiscais e financeiros são concedidos sem suporte de um Convênio especificamente emitido para tal e devidamente aprovado pelo CONFAZ.

3 DAS RESPOSTAS DOS ESTADOS PREJUDICADOS AOS INCENTIVOS UNILATERAIS

Via de regra os Estados têm tomado duas medidas diferentes objetivando a desqualificação dos incentivos fiscais concedidos, as quais: (i) o ajuizamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) contra o dispositivo legal (Lei/Decreto/Regulamento) que concedeu incentivos fiscais sem respaldo em Convênio, perante o Supremo Tribunal Federal (STF) e (ii) a glosa dos créditos pelo Estado de destino nas operações interestaduais.

3.1 Do AJUIZAMENTO DE ADIn CONTRA NORMA INSTITUIDORA DE INCENTIVOS FISCAIS

Conforme já mencionado, a concessão de incentivos fiscais foi delegada para o CONFAZ e esta deve se dar através de Convênio

próprio aprovado pela unanimidade dos representantes dos Estados e Distrito Federal. Desse modo, a concessão de incentivos fiscais de forma unilateral não encontra respaldo na Constituição Federal.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao analisar Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADINS) propostas por Estados que se sentiram prejudicados tem proferido reiteradas decisões declarando a inconstitucionalidade de leis estaduais que concedem benefícios fiscais de ICMS sem a aprovação de convênio perante o CONFAZ.

Ou seja, ainda que a Lei Complementar n. 24/75 estabeleça que a inobservância de suas disposições acarrete a nulidade do incentivo fiscal e a ineficácia do crédito de ICMS ao destinatário, considerando o nosso ordenamento jurídico, há necessidade de ordem judicial declarando a inconstitucionalidade da norma que concedeu o incentivo fiscal.

Nesse sentido, afirma José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 240) que:

Estando as normas jurídicas instituidoras de quaisquer espécies de incentivos, devem permanecer válidas e eficazes, em razão de não ter havido qualquer pronunciamento judicial decretando-as inconstitucionais

Tal situação ocorreu, como por exemplo, em ADIN movida pelo Estado de São Paulo em face do Estado do Paraná em consequência de concessão de incentivos a farinha de trigo, conforme ementa abaixo transcrita:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Leis n. 13.212/2001 e 13.214/2001, do Estado do Paraná, que concederam benefícios fiscais de ICMS de várias espécies (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento), sem a observância de lei complementar federal e sem a existência de convênio entre os Estados e o Distrito Federal. 3. Violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Inconstitucionalidade. Precedentes. 4. Ação direta julgada procedente. ADI

2548 / PR – PARANÁ -Julgamento: 10/11/20006 Órgão Julgador: Tribunal Pleno. (grifo nosso)⁴

Com o objetivo de resguardar seus contribuintes, alguns dos Estados que tiveram incentivos declarados inconstitucionais (como por exemplo, os Estados de Mato Grosso do Sul e do Espírito Santo) pediram a modulação dos efeitos das decisões, ou seja, uma alternativa para que a validade ocorresse a partir da data do julgamento.

Em suma, quando um Estado interpõe uma ADIN contra outro Estado que tenha concedido incentivos fiscais sem celebração de convênio perante o CONFAZ e ocorre a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, existe o risco de que o contribuinte (que se utilizou de tais incentivos) venha a ter que ressarcir o erário dos montantes incentivados, porém até o momento, os Estados, em geral, vêm conseguindo eliminar a necessidade de cobrança retroativa de ICMS.

3.2 DOS MECANISMOS ADOTADOS PELOS ESTADOS DE DESTINO

Os Estados, muito embora, tenham ciência das decisões uniformes que estão sendo proferidas pelo STF (decretação de inconstitucionalidade dos incentivos face à ausência de convênios), nem sempre propõem a ADIN. Muitos Estados estão promovendo ações fiscais diretas contra contribuintes que, localizados em sua região, adquirem mercadorias oriundas de Estados que concedem incentivos.

Alguns Estados preveem em suas legislações a glosa dos créditos de ICMS decorrente de operações interestaduais, oriundas de Estados que concedem incentivos fiscais sem a autorização do CONFAZ, bem como exigem que o contribuinte adquirente recolha o imposto por ocasião da entrada da mercadoria em seu Estado.

Dentre os Estados que adotam e/ou adotaram tal prática, temos o Estado de São Paulo que, preliminarmente, editou o Comunicado CAT n. 36/04⁵, cuja norma restringia aos contribuintes paulistas a apropriação de créditos de ICMS que não correspondiam ao imposto efetivamente recolhido ao Estado de origem, conforme trecho que transcrito a seguir:

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto nos artigos 155, § 2o, I, e XII, “g” e 170, IV, da

Constituição Federal, bem como o disposto nos artigos 1o e 8o, I da Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, e no artigo 36, § 3o, da Lei Estadual 6.374, de 1o de março de 1989;

Considerando a necessidade de esclarecer o contribuinte paulista e de orientar a fiscalização quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos concessivos de benefício fiscal que não observaram a legislação de regência do ICMS para serem emanados, esclarece que:

1 - O crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, corresponde à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento localizado em território paulista, por estabelecimento localizado em outra unidade federada que se beneficie com incentivos fiscais indicados nos Anexo I e II deste comunicado, somente será admitido até o montante em que o imposto o tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem [...]

Da mesma forma, outros Estados passaram a restringir tal aproveitamento de crédito por meio de ato infralegais e independentemente da declaração de inconstitucionalidade da legislação de outros Estados que garantiu os incentivos fiscais, tais como Minas Gerais, Paraná e Rio de Janeiro, dentre outros.

Pelos estudos efetuados não há jurisprudência consolidada nos Tribunais Superiores acerca da glosa dos créditos oriundos de aquisições feitas de empresas que, em seus Estados de origem, utilizem de incentivos fiscais concedidos unilateralmente. Não obstante, merece destaque o posicionamento o que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) vem adotando perante o tema:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE. E. COMPENSAÇÃO.

LEI. AUTORIZAÇÃO. AUSÊNCIA.

[...]

**4. O benefício de crédito presumido não impede o credi-
tamento pela entrada nem impõe o estorno do crédito já
escriturado quando da saída da mercadoria, pois tanto a
CF F/88 (art. 155, § 2º, II) quanto a LC 87/96 (art. 20, § 1º)
somente restringem o direito de crédito quando há isen-
ção ou não-tributação na entrada da ou na saída, o que
deve ser interpretado restritivamente. Dessa feita, o cre-
ditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade
prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior,
bastando que haja a incidência tributária. (grifo nosso)**

**5. Se outro Estado da Federação concede benefícios fis-
cais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e
sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado
obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração
de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de
outro Estado - como aliás foi feito pelos Estados de São
Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Minis-
tra Eliana Calmon - e não simplesmente autuar os con-
tribuintes sediados em seu território.⁶**

O STJ ao analisar o crédito do ICMS, concluiu que, inobstante decorrer de crédito presumido concedido unilateralmente pelo Esta-
do de origem, o estabelecimento destinatário é legitimado a apurá-lo,
na medida em que o meio cabível ao Estado que se sentir lesado é o
judiciário, por meio de ADIN e não a glosa dos créditos do contribu-
inte adquirente.

Vale observar que o pleno do STF ainda não se manifestou sobre
tema, mas existem algumas decisões monocráticas de seus minis-
tros contrárias e favoráveis ao direito dos Estados de destino de glo-
sarem os créditos de ICMS de seus contribuintes nessa situação.

Segue a decisão monocrática do Ministro Joaquim Barbosa, que
entendeu favoravelmente ao Estado de Minas Gerais, que regula-
mentou a glosa de créditos decorrentes de operações interestaduais
de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incen-
tivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência
do imposto:

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, 'a' e 'c' da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que considerou válida a anulação de créditos relativos à não-cumulatividade do Imposto sobre Operações de Mercadorias e Serviços – ICMS, na medida em que o valor efetivamente recolhido o ao estado de origem (Espírito Santo) não corresponderia à carga tributária registrada (Resolução 3.166/2001).

[...]

Assim, a pretensão da apelante, impetrante, de deduzir a título de crédito valor não o recolhido e ficticiamente destacado na Nota Fiscal, é de todo improcedente, sobretudo porque sobejamente conhecido o e declarado, posto que previsto em norma do Estado tributante, remetente, o valor de fato ali recolhido, referentemente a tal operação.

O crédito do ICMS há de ser no exato valor da exação tributária. Se busca, no Estado de origem, burlar tal regra constitucional – não -cumulatividade – por expedientes inclusive reprováveis de guerra fiscal, conferindo mecanismos normativos para que se lance na Nota Fiscal valor não real ao efetivamente cobrado e pago no Estado do remetente, que quebrada está a veracidade do dado lançado naquele documento, não servindo, o mesmo, como lastro para efeito da contabilidade escritural por meio do qual se cumpre a regra da não-cumulatividade do ICMS. Certo é que o valor do crédito deveria, em razão da aludida disposição constitucional, corresponder ao ICMS anteriormente pago e que, a rigor, deveria ser o mesmo que se destaca a na N.F. acobertadora da operação, no caso interestadual. (Fls. 277). Ante o exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário. RE 463079 / MG MINAS GERAIS (grifo nosso).⁷

Já, por outro lado, a Ministra Ellen Gracie já se manifestou contrariamente a este procedimento adotado pelos Estados de negar o aproveitamento dos créditos aos contribuintes, ao apreciar a Medida Cautelar em Ação Cautelar n. 2.611/MG, em 07/05/2010, nos seguintes termos:

[...] 6. **O que está em discussão**, porém, não é propriamente a higidez do benefício concedido pelo Estado de Goiás, mas a **possibilidade de o Estado de Minas Gerais, manu propria, anular os seus efeitos mediante glosa à apropriação de créditos** relativa a operações estaduais efetuadas a partir daquele Estado.

Pode, o Estado de Minas Gerais, indiscutivelmente, arguir a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sendo o certo que este Supremo o Tribunal tem conhecido e julgado diversas ações envolvendo tais conflitos entre Estados, do que é exemplo a ADI-2548.

Mas a possibilidade de estabelecer a glosa, pura e simples, dos créditos apropriados em operação interestadual em que efetivamente tenha sido calculada e destacada a alíquota interestadual apresenta-se questionável em face e da sistemática de tributação interestadual e da não-cumulatividade constitucionalmente consagradas, atendendo-se para a orientação desta Corte, bem lembrada pela Requerente, no sentido de que inconstitucionalidades não se compensam, conforme e a ADIMC 2.377, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence: “O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam. [...]”. (grifo nosso).⁸

O judiciário, muito embora ainda não tenha firmado posicionamento definitivo sobre a possibilidade ou não de glosa dos créditos decorrentes de ICMS incentivado, os Estados normalmente lavram autos de infração contra o adquirente de mercadoria.

Destaca-se a opinião de José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 210), o qual menciona que o único meio dos Estados e do Distrito Federal que se sintam prejudicados diante dos incentivos fiscais concedidos de forma unilateral, é fazer uso do remédio constitucional (ADIN) previsto no artigo 102, inciso I, alínea ‘a’, da Constituição Federal. Segundo o autor:

[...] não havendo fundamento jurídico para o Executivo sustar,

unilateralmente, a aplicação de normas jurídicas emitidas por outras unidades federativas, sob o suposto de tratar-se de preceitos inquinados de inconstitucionais.

Após estas considerações gerais, passa-se a analisar os mecanismos adotados pelo Estado de São Paulo como forma de retaliação aos incentivos fiscais concedidos em desacordo com a norma constitucional.

4 DOS MECANISMOS ADOTADOS PELO ESTADO DE SÃO PAULO

Como já mencionado, o Estado do São Paulo, em 29 de julho de 2004⁹, expediu o Comunicado 36, o qual esclarece acerca da impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por Convênio, nos termos da Lei Complementar.

A autoridade expedidora do referido Comunicado, por meio de entrevista concedida ao Jornal Valor Econômico em 05 de janeiro de 2005¹⁰, mencionou que o referido Ato Administrativo e as ADINS se complementam. Indicou que o objeto da ADIN é retirar uma lei inconstitucional do ordenamento jurídico. O Comunicado não tem conteúdo normativo próprio e seu objetivo não é retirar normas do ordenamento nem declará-las inconstitucionais, somente alerta que não é prudente o contribuinte paulista se creditar de ICMS não amparado por convênio.

Há várias medidas judiciais, propostas em face do referido Comunicado. José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 218-219) destaca duas delas, sendo uma do Estado do Amazonas que postulou a declaração de inconstitucionalidade do Anexo II, item 1.1 do Comunicado e declaração de nulidade parcial, sem redução do texto ou aplicação da técnica de interpretação conforme, para garantir a não incidência de comando vazado no item 2 do referido Comunicado sobre os créditos originários do Estado do Amazonas. O autor explica que, monocraticamente, o Ministro Gilmar Mendes decidiu que o Comunicado CAT 36/2004 constitui mero Ato Administrativo despido de normatividade. Destacando que ele não é autônomo, geral e abstrato, e, portanto, não pode ser submetido à fiscalização abstrata de constitucionalidade, por isso negou provimento à ADIN 3350 SP em 09 de fevereiro de 2006.

Outra ação mencionada pelo doutrinador é a Proposta pelo Sindicato do Comércio Atacadista, importador, exportador e distribuidor de Peças, Acessórios e componentes para veículos em geral do Estado de São Paulo- SICAP, que culminou com decisão do Tribunal decretando a ilegitimidade das glosas fazendárias previstas no Comunicado.

Menciona que o STF, sem discutir argumentos pertinentes à inconstitucionalidade, deferirá pedido do Estado para suspender a execução do Tribunal de Justiça. Mais tarde, em sede de agravo regimental decidiu que a questão relativa às restrições impostos pelo Comunicado CAT 36/2004, não possui natureza constitucional apta a desencadear a competência do STF para julgamento do pedido de contracautela. Em juízo de retratação foi reconsiderada a anterior decisão do STF (despacho do Min. Cezar Peluzo, em 24.11.2011)¹¹.

O autor conclui que o acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo – TJSP houve por bem fulminar as normas veiculadas pelo Comunicado CAT n. 36/2004, o qual de modo direto e sem amparo em decisão do STF (via ADIN), pretendia glosar créditos de ICMS. A seguir, ementa da referida decisão:

TRIBUTÁRIO. ICMS – Operações Interestaduais. Comunicado CAT36/2004 que impede a apropriação de crédito em operações interestaduais praticadas com determinados Estados da Federação. Sentença terminativa do feito. Reforma – art. 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘g’ da CF/88, que exige a edição de lei complementar para a concessão de benefícios fiscais, não financeiros. Inaptidão de ato infralegal fazer às vezes de meio de impugnação à constitucionalidade de leis, na medida em que pretendeu antecipar o resultado de ADIns opostas contra as leis que instituíram tais benefícios. Concessão da segurança. Recurso provido. (Processo n. 518.847.5/5-00 – 7ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo).¹²

Outra medida de reação aos incentivos concedidos sem a celebração de convênio, adotada pelo Estado de São Paulo foi a publicação da Lei Estadual n. 13.918¹³, a qual, inseriu o artigo 60-A à Lei n. 6.374/1989¹⁴, que institui o ICMS no Estado de São Paulo, a

possibilidade do Poder Executivo exigir o recolhimento do imposto dos contribuintes paulistas, nas operações interestaduais advindas de Estados beneficiados por incentivos ou benefício fiscal. Assim dispõe o artigo 60-A:

Art. 60-A. Nas operações interestaduais destinadas a contribuinte paulista, beneficiadas ou incentivadas em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, o Poder Executivo poderá exigir o recolhimento, no momento da entrada da mercadoria em território paulista, do imposto correspondente ao valor do benefício ou incentivo.

Um problema prático na aplicação desta norma é o fato de muitos incentivos unilaterais serem previstos na legislação dos Estados sem que os contribuintes os tenham pleiteado ou mesmo se utilizem deles. A experiência demonstra que existem casos em que contribuintes, que não se utilizavam de incentivos previstos pela legislação de seus Estados de origem, tiveram problemas com a fiscalização por, em tese, serem legitimados a utilizá-los.

Em 28/02/2013, foi publicado o Decreto n. 58.918/2013¹⁵, exigindo do contribuinte paulista o recolhimento do ICMS em remessas interestaduais do valor do ICMS que deixou de ser pago em função de benefício/incentivo fiscal concedido por outro Estado não reconhecido no âmbito do CONFAZ.

De acordo com o Decreto n. 58.918/2013, o artigo 426-C do Decreto n. 45.490/2000¹⁶– Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (“RICMS/SP”) passou a vigorar com a seguinte redação:

Artigo 426-C. Nas operações interestaduais destinadas ao contribuinte paulista, beneficiadas ou incentivadas em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, o imposto correspondente ao valor do benefício ou incentivo deverá ser recolhido o ao Estado de São Paulo pelo adquirente da mercadoria, observando-se o seguinte:

I - O imposto correspondente ao valor do benefício ou incentivo deverá ser recolhido até o momento da entrada da

mercadoria no território deste Estado, por meio de guia de recolhimentos especiais, conforme disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda;

II - A Secretaria da Fazenda divulgará os benefícios ou incentivos concedidos por outras Unidades da Federação, para fins de cálculo do valor a ser recolhido;

III - Relativamente aos benefícios ou incentivos divulgados na forma do inciso II, presume-se que estes foram utilizados pelo remetente da mercadoria, acarretando ao adquirente paulista a obrigação do recolhimento de que trata este artigo.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se também às operações interestaduais sujeitas ao regime de substituição tributária, hipótese em que o adquirente paulista deverá recolher o imposto correspondente ao valor do benefício ou incentivo utilizado na operação própria do remetente.

§ 2º - Desde que efetuados antes da entrada da mercadoria neste Estado, admitir-se-á que os recolhimentos de que tratam o “caput” e § 1º sejam realizados pelo remetente da mercadoria, a favor deste Estado, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, conforme disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda.

§ 3º - Uma via do documento de arrecadação a que se referem o inciso I e §§ 1º e 2º deverá acompanhar a mercadoria durante o seu transporte.

§ 4º - Os recolhimentos previstos neste artigo poderão ser dispensados nos casos em que o remetente comprovar, antecipadamente, conforme disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, que não utilizou os benefícios ou incentivos divulgados na forma do inciso II.

§ 5º - O crédito integral do imposto destacado no documento fiscal correspondente às operações de que trata o “caput” e o § 1º fica condicionado ao atendimento do disposto neste artigo, além das demais normas estabelecidas na legislação.

Por meio do supracitado dispositivo legal, o Poder Executivo do Estado de São Paulo utilizou a prerrogativa prevista no artigo 60-A da Lei n. 6.374/1989, tornando obrigatório, por meio do referido Decreto, o recolhimento de ICMS pelo contribuinte referente

a produto beneficiado ou incentivado. Com efeito, o ICMS se tornou exigível ao contribuinte até o momento da entrada em território paulista, devendo ser recolhido por meio de guia de recolhimentos especiais, conforme disposto no inciso I da nova redação dada ao artigo 426-C do RICMS/SP.

Adicionalmente, estendeu-se a norma aos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, ou seja, no caso de operações interestaduais sujeitas ao regime, o adquirente paulista deverá recolher também o imposto o correspondente ao valor do benefício ou incentivo utilizado na operação própria do remetente.

Ressalte-se, todavia, que a nova legislação prevê a possibilidade de dispensa do recolhimento, no caso de o contribuinte comprovar antecipadamente que não utilizou de benefícios concedidos no Estado de origem, indo de encontro às críticas originalmente tecidas à norma da Lei n. 6.374/1989.

Vale ainda destacar que segundo Ofício da Fazenda Paulista que acompanha o novo Decreto, as medidas são necessárias no interesse da arrecadação tributária, da preservação do emprego, do investimento privado, do desenvolvimento econômico do Estado e da competitividade da economia paulista.

5 CONSIDERAÇÕES ACERCA DA VALIDADE DA NOVA NORMA PAULISTA

5.1 DA IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO IMEDIATA DO DECRETO N. 58.918/2013

Da leitura do Decreto n. 58.918/2013 é possível identificar dois principais dispositivos que determinam a impossibilidade de aplicação imediata desta nova imposição legal. O primeiro é o inciso II do artigo 426-C, que determina que a Secretaria da Fazenda divulgará os benefícios ou incentivos concedidos por outras Unidades da Federação, para fins de cálculo do valor a ser recolhido.

Como se pode depreender, a Fazenda Paulista restringiu, em tese, a aplicabilidade do Decreto n. 59.918/2013 até a publicação de norma posterior que venha regular a matéria no que tange aos benefícios/incentivos relativamente às quais será aplicada. Infere-se, desta a forma, a Secretaria da Fazenda, de forma similar aos Anexos I e II do Comunicado CAT 36/2004, deverá publicar lista de

benefícios e incentivos que deverão ser considerados para fins de complementação do imposto, em favor do Estado de São Paulo.

O segundo dispositivo que sustenta esta linha de interpretação é o § 4º do artigo 426-C. Através deste dispositivo, observa-se que os recolhimentos sobre os incentivos fiscais poderão ser dispensados nos casos em que o remetente comprovar, antecipadamente, conforme disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, que não utilizou os benefícios ou incentivos divulgados na forma do inciso II.

Diante deste contexto é possível concluir que até a publicação de norma posterior que venha regular a matéria, no que tange aos benefícios/incentivos que estariam sujeitos ao recolhimento antecipado pelo contribuinte paulista, não há aplicabilidade prática da norma.

5.2 DAS INCONSTITUCIONALIDADES E ILEGALIDADES DO DECRETO N. 58.918/2013

Diante do que foi exposto, é possível observar claramente que o Estado de São Paulo continua suas investidas contra os incentivos fiscais concedidos de forma unilateral pelos Estados, utilizando-se dos mais diversos procedimentos, seja por meio de ADIN, glosa de créditos e, agora através de cobrança de imposto de forma antecipada na entrada no Estado de São Paulo.

Nos termos do referido decreto o Estado de São Paulo considerou-se competente para exigir o ICMS nas operações advindas de outros estados toda vez que este outro Estado conceder incentivos fiscais sem autorização do CONFAZ. Assim, pretende cobrar para si o imposto que deixou de ser exigido pelo Estado competente.

Pela referida norma, fica claro que o Fisco paulista, ao invés de glosar os créditos nas operações interestaduais incentivadas sem concordância do CONFAZ, alterou seu procedimento cobrando o ICMS correspondente ao valor do benefício ou incentivo do adquirente paulista, aplicando este procedimento, inclusive, nas operações sujeitas à substituição tributária.

Desse modo, um primeiro aspecto fundamental a ser observado é que o ICMS que passou a ser exigido por força do novo Decreto é, **de fato, ICMS que deixou de ser recolhido por ente federado que teria capacidade tributária ativa sobre aquele tributo, mas abriu mão da arrecadação.**

De acordo com os ensinamentos de Roque Antônio Carrazza (2013, p. 487):

[...] a competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária (direito de criar o tributo), mas, somente em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, a após a ocorrência de fato imponible).

Através da nova norma, o fisco paulista pretende exigir imposto cujo fato gerador ocorre em Estado diverso daquele que é o agente da cobrança, por este motivo temos uma nítida invasão de competência tributária, constitucionalmente delimitada. Acerca da competência tributária dos entes tributantes, vale fazer breve menção aos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza (2013, p. 483):

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. Como veremos em seguida, cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que preveem as concretas obrigações tributárias. [...] Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição o confere a determinadas pessoas (pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem.

Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, através da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções.

Desse modo, a redução ou ausência de tributação por motivo de concessão de um benefício/incentivo por determinado Estado, mesmo que de forma inconstitucional, jamais teria o condão de transferir a outro Estado o direito de instituir/cobrar referido imposto. Nesse sentido, conforme disposto no artigo 8º do Código Tributário Nacional¹⁷, “o não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

Importante destacar que a regra geral estabelecida na Constituição Federal é de que o ICMS é devido para o Estado do remetente da mercadoria. Dessa forma, atribuiu-se um caráter extremamente restritivo à regra geral para se determinar as hipóteses em que o ICMS é devido para o Estado de destino da mercadoria, as quais devem estar expressamente elencadas na Constituição Federal (tais como no caso de diferencial de alíquota sobre uso e consumo e ativo imobilizado, bem como sobre a venda de combustíveis), e entre as quais não se identifica a hipótese criada pelo Estado de São Paulo através do Decreto o n. 58.918/2013, demonstrando a flagrante inconstitucionalidade da norma.

Como afirma José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 219):

A instituição de novo fato gerador do ICMS – “entrada de mercadorias de outro Estado” - não tem embasamento jurídico porque a Constituição Federal somente trata da materialidade do imposto relativa à entrada (“fato gerador”) nas operações de importação (art. 155, inciso IX, alínea a), e nas aquisições interestaduais relativas a petróleo, combustível, e energia elétrica, etc. (art. 155, inciso X, alínea b).

O Estado de São Paulo, assim como vinha fazendo na glosa de créditos relativos a produtos beneficiados ou incentivados por outros Estados, utilizou de forma inadequada, justificado a aplicação da norma contida na Lei Complementar n. 24/75, mas desta vez um pouco mais, pois pretende recolher tributo que não lhe pertence.

5.3 DA INADEQUADA APLICAÇÃO DO DISPOSTO NA LC N. 24/75

O artigo 8º da Lei Complementar n. 24/75 determina que a inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará cumulativamente:

(I) a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria e (II) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

O Estado de São Paulo, no intuito de embasar a nova legislação dentro das regras constitucionais, buscou guarida no inciso II do artigo 8º da Lei Complementar n. 24/75, exigindo o recolhimento, para si, do “imposto não pago ou devolvido”, como elemento fundamental da manutenção do crédito integral apresentado na Nota Fiscal.

Como mencionado, não se identifica na Constituição Federal nenhuma permissão para que o ICMS não pago no Estado do remete por conta de incentivo concedido deva ser recolhido no Estado de destino da mercadoria. As hipóteses em que o Estado de destino recebe o ICMS sobre a mercadoria são restritivas.

Desse modo, quando a Lei Complementar permite a exigibilidade do “imposto não pago ou devolvido” (em caso de nulidade do ato) se refere ao direito do Estado que concedeu o benefício/incentivo fiscal e não a outro Ente da Federação.

Com efeito, a Lei Complementar não desloca fato gerador ou competência do tributo, ela determina a nulidade do ato, permitindo a cobrança do imposto, implicando dizer que, em caso de nulidade de benefício previamente concedido, a cobrança do imposto será feita pelo sujeito ativo competente e não por outro Estado da federação.

Tanto é que, nas ADINS julgadas pelo STF que declararam a inconstitucionalidade de benefícios concedidos unilateralmente (nulidade prevista pela Lei Complementar n. 24/75), que acabaram por obrigar os próprios Estados que concederam o benefício inadequadamente a exigir os valores não recolhidos, obrigando aqueles entes a buscar negociação com o CONFAZ para remissão do tributo ou pedido de modulação das decisões do STF. Ou seja, o Estado que tem direito de cobrar, negociar ou abrir mão do imposto é o mesmo que concedeu o benefício declarado nulo, por força da previsão do artigo 8º da Lei Complementar n. 24/75.

Em uma interpretação diversa e meramente argumentativa, seria dizer que a Lei Complementar estaria permitindo ao mesmo tempo a ineficácia do crédito no Estado de destino (inciso II do artigo 8º).

5.4 DA GLOSA DO CRÉDITO FISCAL E DA INADEQUAÇÃO DA MEDIDA UTILIZADA PARA QUESTIONAMENTO DE BENEFÍCIOS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE

A leitura do §5º da nova redação dada ao artigo 426-C do RICMS/SP, demonstra que o Estado de São Paulo, apesar de já possuir decisão contrária do STJ, não abre mão da possibilidade de glosar os créditos nas operações interestaduais de produtos beneficiados unilateralmente, conforme transcrição:

Artigo 426-C - Nas operações interestaduais destinadas a contribuinte paulista, beneficiadas ou incentivadas em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, o imposto correspondente ao valor do benefício ou incentivo deverá ser recolhido ao Estado de São Paulo pelo adquirente da mercadoria, observando-se o seguinte:

[...]

§5º O crédito integral do imposto destacado no documento fiscal corresponde ente às operações de que trata o ‘caput’ e o § 1º fica condicionado ao atendimento do disposto neste artigo, além das demais normas estabelecidas na legislação.

Ou seja, aplica a disposição o previsto no artigo 8º, inciso I, da Lei Complementar n. 24/75 no que tange “à ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria” no caso de concessão unilateral de benefícios fiscais, não reconhecidos no âmbito do CONFAZ, assim como através do “caput” do artigo 426-C introduzido através do Decreto em análise, utiliza-se da disposição prevista no inciso II do artigo 8º da citada Lei Complementar.

Cria-se, desse modo, a possibilidade de se exigir a aplicação da eventual ICMS não recolhido na entrada no Estado de São Paulo, bem como o estorno de ICMS eventualmente creditado em decorrência da mesma disposição, no caso duas penalidades pelo mesmo fato.

Conforme abordado no item 3.2, muito se discute acerca da constitucionalidade da glosa de créditos pelo Estado que recebe mercadorias beneficiadas. Não há posicionamento pacificado pelos nossos tribunais, mas se denota em algumas decisões o entendimento de que o caminho mais adequado para o questionamento seria a utilização de ADINS específicas.

Segundo José Eduardo Soares de Melo (2012, p.216) a vigente Constituição, excepcionalmente, estabelece restrição ao crédito de ICMS nos casos de “isenção ou não incidência do ICMS” (artigo 155, § 2º), concedendo aos Estados e Distrito Federal a faculdade de dispor em sentido diverso ao estabelecer a exceção seguinte: “salvo determinação em contrário da legislação”. Neste sentido, na visão do eminente professor, a hipótese possível é a legislação ordinária conceder o crédito e nunca vedá-lo.

A segunda parte do Inciso I do artigo 8º, pela vigente Constituição Federal, a qual somente determina vedação ao crédito aos casos de desoneração total do ICMS (isenção e não incidência), não podendo haver proibição ao crédito em casos de distinta natureza jurídica.

O que ocorre nas unidades federativas de origem das mercadorias envolve de forma exclusiva os contribuintes e o Fisco daquelas regiões, não abrangendo, os contribuintes e o Fisco, de forma alguma, situados nos locais de destinação das mercadorias.

Dessa forma, na opinião de José Eduardo Soares de Melo (ano 2012, p. 217), há claramente ausência de competência constitucional para os Estados destinatários promoverem as glosas fiscais, em detrimento da renúncia da cobrança por outras unidades federativas. Não há nenhum sentido na cobrança, pelo Estado destinatário, de tributo que pertence ao Estado de origem, porque, na hipótese de decisão do STF, o Estado de origem é que pode cobrar o tributo renunciado.

Adicionalmente, percebe-se pela leitura do §5º do referido Decreto que o Estado de São Paulo continua, de certa forma, exigindo o estorno do crédito de ICMS quando relativo à mercadoria incentivada sem o respaldo de Convênio CONFAP, quando o contribuinte paulista não efetuar o recolhimento do ICMS que deixou de ser pago pelo remetente. Pode-se entender, dessa forma, que a legislação atual pode ir de encontro à decisão já proferida pelo STJ contra norma que exigia o estorno de crédito.

Vale ainda mencionar o princípio da não cumulatividade, montante cobrado significa que, mesmo que o imposto não tenha sido pago pelo fornecedor, o adquirente tem o direito de se creditar. Entendimento já manifestado pelos tribunais superiores acerca da inadequada utilização da glosa de créditos é também extensivo ao Decreto n. 58.918/2013.

5.5 OUTRAS INCONSTITUCIONALIDADES E ILEGALIDADES QUE PODEM SER ALEGADAS PARA QUESTIONAR A NOVA NORMA INTRODUZIDA PELO DECRETO N. 58.918/2013

Outras possíveis inconstitucionalidades e ilegalidades podem ser também consideradas pela análise do recente Decreto Paulista. A primeira delas é que a norma do Decreto em análise viola outros dispositivos constitucionais, tais como: i) o artigo 152 da Constituição Federal que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino; e ii) o artigo 155, § 2º, XII, 'd', Constituição Federal que determina que somente por meio de lei complementar é possível definir o local da circulação de mercadorias para fins de cobrança.

Adicionalmente, é possível também considerar que, por via indireta há aumento, do valor do ICMS nas operações interestaduais, violando a competência do Senado Federal, a quem cabe determinar as alíquotas do ICMS para operações interestaduais (artigo 155, § 2º, V, "b", da Constituição Federal de 1988).

Sob esse contexto, o STF, analisando questão do ICMS do comércio eletrônico já decidiu nos termos do que acima referido, conforme se vê:

CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. LEI 6.041/2010 DO ESTADO DO PIAUÍ. LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (ARTS. 150, V E 152 DA CONSTITUIÇÃO). DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA (BITRIBUTAÇÃO – ART. 155, § 2º, VII, B DA CONSTITUIÇÃO). GUERRA FISCAL VEDADA (ART. 155, § 2º, VI DA CONSTITUIÇÃO). MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.¹⁸

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A exigência do fisco paulista, por mais defensável que possa ser a medida adotada para evitar a perda da receita fiscal em detrimento dos incentivos fiscais concedidos de forma ilegal por outros Estados, é inconstitucional. Como demonstrado, não podemos considerar que uma inconstitucionalidade seja compensada com

outra. Faz-se necessário que os Estados observem os ditames estabelecidos pelo sistema jurídico para a instituição do ICMS.

O Estado de São Paulo não possui competência para exigir ICMS sobre a entrada em seu território quando sujeitas a benefícios fiscais concedidos nos Estados de origem. O Decreto publicado pelo Estado de São Paulo contraria diversos preceitos constitucionais, merecendo destaque à invasão de competência e capacidade tributária ativa dos Estados.

Nesse sentido, o Estado de São Paulo não poderia exigir imposto de competência do Estado que o remetente está localizado.

Outro aspecto a ser considerado é que o referido Decreto prevê a possibilidade de glosa de créditos, cuja constitucionalidade é discutida atualmente pelos Tribunais, havendo decisão contrária do STJ em face do próprio Estado de São Paulo.

Ainda, é possível concluir que tanto a Lei n. 6.374/1989 quanto o Decreto n. 58.918/2013 violam outros dispositivos constitucionais tais como o artigo 152 da Constituição Federal que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre os bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino e o artigo 155, §2º, XII, 'd' da Constituição Federal que determina que somente por meio de Lei Complementar é possível definir o local da circulação de mercadorias para fins de cobrança do ICMS.

NOTAS

1 São Paulo (Estado). **Decreto n. 58.918 de 27 de fevereiro de 2013**. Disponível em: <<http://www.legislacao.sp.gov.br/legislacao/index.htm>>. Acesso em 05 de maio de 2014.

2 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 8 de maio de 2014.

3 BRASIL. Lei Complementar n. 24 de 7 de janeiro de 1975. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em 8 de maio de 2014.

4 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2548**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília. J. em 10 nov. 2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 8 de maio de 2014.

5 SÃO PAULO (Secretaria da Fazenda do Estado). **Comunicado CAT n. 36 de 29 de julho de 2004**. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/comunicados_cat/ccat362004.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em 08 de maio de 2014.

6 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.2010/0044507-3/MT**. Segunda Turma. Relator: Ministro Castro Meira. J. em: 03 mai. 2011. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/>>. Acesso em 21 de ago. 2014.

7 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 46076. Decisão Monocrática. Ministro Joaquim Barbosa. Brasília. J. em 17 nov. 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 8 de maio de 2014.

8 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar 2611. Decisão Monocrática. Ministra Ellen Gracie. J. em 07 mai. 2010. Disponível em: **<http://www.stf.jus.br>**. Acesso em 8 de maio de 2014.

9 Frisa-se que referido Comunicado foi apenas publicado em 31 de julho de 2004.

10 NAKAGAKI, Henrique Shiguemi. A guerra fiscal e o contribuinte paulista. **Jornal Valor Econômico**, São Paulo, p. E2, Legislação & Tributos, 05 jan. 2005.

11 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental na Suspensão de Segurança A 3.482 (110)**. Disponível em: Disponível em: <www.jusbrasil.com.br/diarios/34845496/stf>. Acesso em 21 de Ago. 2014.

12 SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Processo 518.847.5/5-00**. Disponível em: <<http://www.tjsp.jus.br/>>. Acesso em 21 de Ago. 2014.

13 SÃO PAULO (Estado). Lei 13.918 de 22 de dezembro de 2009. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei-13918-22.12.2009.html>>. Acesso em 08 de maio de 2014.

14 SÃO PAULO (Estado). Lei 6374 de 1 de março de 1989. Disponível em: <<http://governo-sp.jusbrasil.com.br/legislacao/187048/lei-6374-89>>. Acesso em 08 de maio de 2014.

15 SÃO PAULO (Estado). Decreto n. 58.918 de 27 de fevereiro de 2013. Disponível em: <<http://www.legislacao.sp.gov.br/legislacao/dg280202.nsf/5fb5269ed17b47ab83256cfb00501469/848b651fe90c5f8183257b20004a3178?OpenDocument>>. Acesso em 05 de maio de 2014

16 SÃO PAULO (Estado). Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>>. Acesso em 08 de maio de 2014.

17 BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 08 de maio de 2014.

18 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.4565. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. J. em 07 Abr. 2011. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 21 Ago. 2014.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 21 ago. 2013.

____. **Código Tributário Nacional Lei 5.172 (1966)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/15172.htm>. Acesso em 21 ago. 2013.

____. **Lei Complementar n. 24 de 7 de janeiro de 1975**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em 8 de maio de 2014.

____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2548. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília. J. em 10 nov. 2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 8 de maio de 2014.

____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4565. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. J. em 07 Abr. 2011. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 21 Ago. 2014.

____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 46076. Decisão Monocrática. Ministro Joaquim Barbosa. Brasília. J. em 17 nov. 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 8 de maio de 2014.

____. Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar 2611. Decisão Monocrática. Ministra Ellen Gracie. J. em 07 mai. 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 8 de maio de 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental na Suspensão de Segurança A 3.482 (110). Disponível em: Disponível em: <www.jusbrasil.com.br/diarios/34845496/stf>. Acesso em 21 de Ago. 2014

____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.2010/0044507-3/MT. Segunda Turma. Relator: Ministro Castro Meira. J. em: 03 mai. 2011. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/>>. Acesso em 21 de ago. 2014

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 23ª. São Paulo: Malheiros. 2007

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMC**, 9ª. São Paulo: Malheiros. 2003.

CHIESA, Clésio. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – ICMS – Tributação das Operações Interestaduais – Comércio Eletrônico e Operações com Produtos Oriundos do Exterior**. Cidade: São Paulo. Editora Dialética. 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário- ICMS – Guerra Fiscal – Operação Interestadual e Direito a Crédito. Importações por Conta e Ordem. Resolução no 31/2012 do Senado. Comércio Eletrônico**. Cidade: São Paulo. Editora Dialética. 2012.

NAKAGAKI, Henrique Shiguemi. A guerra fiscal e o contribuinte paulista. **Jornal Valor Econômico**, São Paulo, p. E2, Legislação & Tributos, 05 jan. 2005.

SÃO PAULO (Estado). **Decreto n. 58.918** de 27 de fevereiro de 2013. Disponível em: <<http://www.legislacao.sp.gov.br/legislacao/index.htm>>. Acesso em 05 de maio de 2014.

____. **Lei 13.918** de 22 de dezembro de 2009. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei-13918-22.12.2009.html>>. Acesso em 08 de maio de 2014.

____. **Lei 6374** de 1 de março de 1989. Disponível em: <<http://governo-sp.jusbrasil.com.br/legislacao/187048/lei-6374-89>>. Acesso em 08 de maio de 2014.

____. **Decreto n. 58.918** de 27 de fevereiro de 2013. Disponível em: <<http://www.legislacao.sp.gov.br/legislacao/dg280202.nsf/5fb5269ed17b47ab83256cfb00501469/848b651fe90c5f8183257b20004a3178?OpenDocument>>. Acesso em 05 de maio de 2014

____. **Decreto n. 45.490**, de 30 de novembro de 2000. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>>. Acesso em 08 de maio de 2014.

____. Secretaria da Fazenda do Estado. **Comunicado CAT N. 36** de 29 de julho de 2004. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/comunicados_cat/ccat362004.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em 08 de maio de 2014.

____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Processo 518.847.5/5-00. Disponível em: <<http://www.tjsp.jus.br/>>. Acesso em 21 de Ago. 2014.

A RESPONSABILIDADE PELOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DE INFRAÇÃO DE LEI OCORRIDA EM PERÍODOS ANTERIORES AO DA DATA DE AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO OU ESTABELECIMENTO

Fabiana Lazzarini Afonso

1 INTRODUÇÃO

Tendo-se em vista o vertiginoso aumento das operações de compra e venda de empresas verificado no Brasil nos últimos anos, a clara definição quanto à responsabilidade tributária pelos créditos gerados em decorrência de infração de lei, ocorrida em períodos anteriores ao da data de aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento, faz-se imperiosa a fim de que o comprador possa, além de conhecer e entender a extensão da responsabilidade assumida com a aquisição, tomar as medidas protetivas cabíveis no contrato de compra e venda (*Sales And Purchase Agreement - SPA*) que sela a transação.

A sucessão tributária, na hipótese de aquisição de estabelecimento para continuidade da exploração da respectiva atividade comercial, industrial ou empresarial, está regulada pelo art. 133 do Código Tributário Nacional, o qual atribui à pessoa jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, responsabilidade integral pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade. Referido artigo é silente quanto à responsabilidade pelos créditos tributários originados de atos cometidos com infração de lei, o que sugeriria, *a priori*, o entendimento de que também por estes créditos se obrigaria o sucessor.

O art. 135 do mesmo diploma legal, contudo, versa especificamente sobre os créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto dispendo que por estes créditos respondem *pessoalmente* os sócios, diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado.

O objetivo do presente trabalho é discutir a extensão da responsabilidade do comprador pelos créditos originados de atos praticados com infração de lei em face ao disposto nos arts. 133 e 135, III do CTN, com vistas a definir se a responsabilidade pessoal do administrador exime a do sucessor. A relevância do assunto está na repercussão que a sucessão tributária assume na cobrança dos créditos pela Fazenda Pública.

Para fins de análise e conclusão sobre o tema proposto, nossa pesquisa se baseou no levantamento da legislação aplicável, da doutrina especializada no assunto e jurisprudência do STJ.

2 DA RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE DE ESTABELECIMENTO

A responsabilidade tributária nasce a partir da existência de uma obrigação tributária, que lhe antecede¹, e que deve ser satisfeita. Tangenciando a responsabilidade tributária, temos os conceitos de obrigação tributária principal e acessória.

Nos termos do art. 113 do CTN, obrigação tributária principal é a que surge com a ocorrência do fato gerador, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Trata-se, portanto, de obrigação com cunho patrimonial, a qual se distingue da obrigação tributária acessória na medida em que esta, possuindo cunho não-patrimonial, se apresenta na forma de prestações positivas ou negativas, isto é, de fazer ou deixar de fazer. Conforme leciona Aliomar Baleeiro:

O art. 113 do CTN estatui que a obrigação tributária pode ser principal – o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária – ou acessória, consistente em prestações, positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou fiscalização das receitas, controle estatístico, etc. Mas a acessória não sendo cumprida, converte-se em principal quanto à pena pecuniária que a sanciona (art. 113, §3º) (BALEEIRO, 2005, p. 698 apud ROMANO; ALVES, 2011, p.78).

Uma vez ocorrido o fato gerador previsto na norma tributária, nasce, então, a obrigação tributária e, como consequência, surge para o sujeito passivo desta obrigação o dever de adimpli-la.

Em apertada síntese, temos que o Código Tributário Nacional definiu como sujeito passivo da obrigação tributária principal a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, conceituando-o como *contribuinte* quando tenha relação direta e pessoal com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e como *responsável* quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Com esta disposição, o art. 121 do CTN lançou as bases para a responsabilidade de terceiros pelo cumprimento da obrigação tributária principal.

O art. 133 do CTN, ao disciplinar a responsabilidade dos sucessores (terceiros), assim dispõe:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Alguns aspectos da regra sob análise merecem destaque. Primeiramente, adquirir significa “obter, conseguir, alcançar, comprar, passar a ter. Nesse sentido, se não houver aquisição, não haverá responsabilidade por sucessão” (FERRAGUT, 2009, p. 87).

Segundo, a responsabilidade do sucessor abrange os créditos tributários definitivamente constituídos, aqueles em curso de constituição, bem como os constituídos posteriormente, mas relativos a obrigações tributárias surgidas até a data da sucessão, conforme preceitua o art. 129 do CTN. Note-se que a regra é silente no que concerne à origem dos créditos, o que sugere a responsabilidade do sucessor, inclusive, pelos créditos originados de atos cometidos com infração de lei. Voltaremos a este ponto no capítulo seguinte.

Terceiro, como já julgado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo², a responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que já tiverem sido lançadas na data da aquisição do fundo ou estabelecimento, posto que nesta circunstância integram o passivo da empresa adquirida.

Quarto, e possivelmente o ponto mais polêmico da análise, cabe definir o tipo de responsabilidade inculcado na regra do art. 133 do CTN. A importância deste aspecto reside em se definir contra quem a execução fiscal poderá ser movida.

Aqui, a celeuma doutrinária não é pequena. A maior parte dos doutrinadores entende tratar-se de responsabilidade por sucessão, subespécie da responsabilidade por transferência, a qual, por sua vez, classifica-se como espécie do gênero “sujeição passiva indireta”. Outros doutrinadores, porém, sustentam tratar-se de responsabilidade tributária por substituição.

Há ainda os que, como Maria Rita Ferragut, defendem que a responsabilidade prevista no inciso I do art. 133 tem natureza subsidiária, “mas em relação inversa à prevista no inciso II, ou seja, primeiro o adquirente é responsabilizado pelo passivo fiscal e, caso não tenha condições de quitar toda a dívida, o alienante deve ser executado para responder pelo débito” (FERRAGUT, 2009, p. 92).

A autora embasa sua posição defendendo que o termo *integral* utilizado pelo legislador na formulação do inciso I do art. 133 não é sinônimo de exclusivo, razão pela qual a sucessão prevista neste inciso “não desonera o devedor originário, que se mantém subsidiariamente obrigado ao pagamento da dívida” (FERRAGUT, 2009, p. 91).

Advoga, ainda, que sua afirmação não decorre da interpretação semântica dos vocábulos, apenas, mas que:

O principal motivo para entendermos dessa forma é que entender *integral* como *exclusivo* certamente levaria diversos sócios e acionistas de sociedades devedoras a vendê-las e a encerrar suas atividades, eventualmente voltando a exercê-las num prazo superior a 6 meses, em inequívoco ato de lesão aos cofres públicos (FERRAGUT, 2009, p. 91-92)

Em que pese não ser este o entendimento de grande parte da doutrina, compartilhamos da opinião de Maria Rita Ferragut quanto a ser subsidiária a responsabilidade prevista no inciso I do art. 133 do CTN, ainda que em relação inversa à prevista no inciso II do mesmo artigo, como bem explicou a autora.

De fato, entendemos que atribuir ao adquirente responsabilidade *exclusiva* pelos débitos tributários ocorridos em data anterior à aquisição do fundo ou estabelecimento, nas circunstâncias em que o alienante cessar a exploração do respectivo comércio, indústria ou atividade, afastando por completo o devedor original dessa relação, seria, no mínimo, temerário, já que poderia incentivar sócios e acionistas de empresas devedoras a proceder ao encerramento temporário de suas atividades com o único propósito de se desvencilhar das dívidas tributárias, como foi muito bem analisado e concluído por Maria Rita Ferragut.

No que concerne à responsabilidade trazida pelo inciso II do art. 133 do CTN, pouca dúvida resta de que se trata de responsabilidade subsidiária do adquirente, devendo o Fisco buscar o adimplemento da obrigação tributária, primeiramente, do alienante e, em não sendo satisfeita por este, do adquirente.

3 DA RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES

O art. 135 do CTN, base para os pedidos de inclusão dos administradores no polo passivo da ação de execução, versa sobre as pessoas que podem ser *pessoalmente* responsabilizadas pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, assim dispendo:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A questão que se coloca aqui é: ao atribuir responsabilidade

pessoal ao administrador pelos créditos tributários originados de infração de lei estaria a norma afastando a responsabilidade da pessoa jurídica e, num contexto sucessório, eximindo o adquirente de estabelecimento ou fundo de comércio da responsabilidade por aqueles créditos?

A resposta a esta indagação passa, necessariamente, pela análise da natureza jurídica e finalidade da responsabilidade insculpida na regra do art. 135 do CTN.

Nossos doutrinadores divergem quanto ao tema, havendo partidários que entendem ser sua natureza civil, enquanto outros defendem ter ela natureza tributária. A corrente que advoga pela natureza civil “afirma que a responsabilidade nasce apenas após o lançamento tributário e que a norma que determina a responsabilidade o faz com base em fato que não é apto a fazer surgir uma relação jurídica tributária” (RIBEIRO FILHO, 2011, p. 119).

Dentre os defensores de que a natureza jurídica da responsabilidade de terceiros é tributária encontra-se a já citada Maria Rita Ferragut. Segundo esta autora, a norma que prevê a responsabilidade é um mandamento que altera a hipótese de incidência tributária no seu critério pessoal passivo devido à ocorrência de um fato posterior, tendo, por isso natureza tributária (FERRAGUT, 2005, p. 47-50 apud RIBEIRO FILHO, 2011, p. 119). Compartilhamos desta opinião na medida em que entendemos ser inegável a mudança promovida no critério de sujeição passiva da regra matriz de incidência imposta pela regra do art. 135 do CTN, ampliando-o, e neste sentido, outra não nos parece ser sua natureza senão tributária.

No que concerne à sua finalidade, o embate entre os doutrinadores reside no fato de alguns afirmarem ter a responsabilidade de terceiros a finalidade de garantia, enquanto outros entendem tratar-se de sanção.

Essa conceituação é importante porque a posição adotada quanto à finalidade da responsabilidade influencia diretamente na interpretação do artigo 135 do CTN e na responsabilização dele decorrente. Como bem exemplifica Eduardo de Assis Ribeiro Filho:

Aqueles que adotam o entendimento de que a finalidade é apenas sanção, tendem a excluir a responsabilidade da pessoa jurídica, restando apenas a do sócio-administrador, já

os que entendem ter a responsabilidade uma finalidade de garantia, não excluem a responsabilidade da pessoa jurídica, apenas acrescentam no pólo passivo o administrador. (RIBEIRO FILHO, 2011, p. 118-119)

Para a corrente majoritária, que atribui à responsabilidade de terceiros a finalidade de garantia, a responsabilidade do administrador é *subsidiária* à da pessoa jurídica – entendimento este também esposado pelo Fisco – e, desta forma, a cobrança do crédito tributário deve ser dirigida contra a pessoa jurídica, primeiramente, e somente após não lograr êxito, seria a execução dirigida contra o administrador, *pessoalmente*. Note-se que, ao se abraçar este entendimento, atribui-se ao adquirente de estabelecimento ou fundo de comércio a responsabilidade pelos créditos originados de atos cometidos com infração de lei, na medida em que a pessoa jurídica seria a responsável *primária* pelos créditos, respondendo o administrador somente *subsidiariamente*.

Voz dissonante sobre o tema, mais uma vez, é a de Maria Rita Ferragut, a qual defende tratar-se de responsabilidade efetivamente *pessoal* do administrador, ou seja, nem subsidiária, nem solidária. Neste sentido, entende a autora que a constituição do crédito tributário correspondente a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, pelo Fisco, deve ser feita em face do administrador, e não da pessoa jurídica (FERRAGUT, 2009, p. 118-119). A posição da autora, *a contrario sensu* do posicionamento anteriormente exposto, representa alívio para o adquirente de estabelecimento ou fundo de comércio, posto que pelos créditos originados de infração de lei não responderia o sucessor.

Novamente concordamos com o posicionamento da citada autora. Se o administrador agiu com excesso de poderes ou de encontro ao que estabelece o ordenamento jurídico vigente, os créditos tributários gerados em decorrência direta dessa conduta devem ser cobrados do administrador, pessoalmente, não podendo a pessoa jurídica ser penalizada pelo comportamento ilícito de seu administrador.

Nos termos do artigo sob escrutínio, as pessoas que podem ser *pessoalmente* responsabilizadas são os sócios, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado,

genericamente referidos como administradores. Aqui vale especificar e limitar o alcance da norma, sobretudo porque, atualmente, tem-se mostrado comum o uso da designação “gerente” - e em alguns casos observa-se o mesmo para cargos intitulados como “diretor” - para posições cujas atribuições não conferem a quem neles é investido efetivo poder decisório.

José Vianna Vaz advoga que administrador é o gênero do qual diretor, gerente e representante são espécies. Complementa dizendo que não importa o nome dado ao cargo, mas as atribuições que lhe são conferidas. Não importa se dirigente, superintendente, gerente-geral etc. - as suas atribuições é que definirão a natureza de seu cargo. Ou seja, desde que tenha poderes de direção e de representação em relação a terceiros, estará caracterizada a natureza de administrador, gerente ou diretor (VAZ, 2003, p. 34 apud BEZERRA; MONTEIRO, 2009).

Maria Rita Ferragut, ao discorrer sobre o tema, defende que “não deverão ser incluídos no rol das pessoas passíveis de serem responsabilizadas aquelas que não tinham poderes para decidir sobre a realização dos fatos jurídicos, e nem aquelas que, embora com poderes, no caso concreto não tiveram qualquer participação” (FERRAGUT, 2009, p.124).

No mesmo sentido é a jurisprudência do STJ que declarou em decisão assim ementada:

TRIBUTÁRIO - SOCIEDADE LIMITADA - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA PESSOA JURÍDICA (CTN, ART. 173, III).

I - O sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas (Código Civil, Art. 20). Um não responde pelas obrigações da outra.

II - Em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, por dívidas da pessoa jurídica, restringe-se ao valor do capital ainda não realizado. (Dec. 3.708/1919 - Art. 9º). Ela desaparece, tão logo se integralize o capital.

III - O CTN, no inciso III do Art. 135, impõe responsabilidade, não ao sócio, mas ao gerente, diretor ou equivalente. Assim, sócio-gerente é responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerência.

[...] (Grifo nosso)
 (BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial n. 141516/SC. Relator Ministro Humberto Gomes de Barros. Brasília: J. em 08 set. 1998. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 30 abr. 2014.)

Mesmo é o entendimento esposado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, conforme Portaria n. 180, de 25 de fevereiro de 2010, que em seu art. 1º dispõe:

Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário **o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica**, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial. (Grifo nosso)

A atribuição de responsabilidade *pessoal* aos administradores deriva de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei. Indiscutível que estamos a falar da prática *dolosa* de atos, aqueles realizados pelo administrador de forma intencional, deliberada. Ou seja, mesmo ciente de que está agindo em desconformidade ao estipulado no estatuto/contrato social ou de encontro ao ordenamento jurídico vigente, ainda assim, o administrador decide pela prática.

Maria Rita Ferragut, ao discorrer sobre o elemento subjetivo, defende que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com o *animus* de praticar o ilícito não tributário, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento (FERRAGUT, 2010, p.102).

No mesmo sentido é a jurisprudência do STJ, conforme exemplifica a ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE – DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE NÃO CONFIGURADA - ART. 135 DO CTN – CDA – ÔNUS DA PROVA.

1. O sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade **apenas se ficar provado que agiu com dolo ou fraude**, e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal, ou ainda, que tenha havido dissolução irregular da sociedade. [...] (Grifei)

(BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 961846/RS. Relator Ministro Humberto Martins. Brasília: J. em: 02 out. 2007. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 30 abr. 2014)

Maria Rita Ferragut destaca que não basta ao Fisco provar a prática de atos dolosos para que possa imputar ao administrador responsabilidade pessoal pelos créditos tributários. Faz-se necessária, também, a prova da autoria da infração, não bastando a indicação do nome de todos os sócios constantes do contrato social. Há que ser demonstrado qual sócio geria a sociedade e decidiu pela prática dos atos que resultaram em obrigações tributárias, sendo imperioso que se individualize o autor do ato infracional, haja vista que a responsabilidade pessoal não pode ultrapassar a pessoa do infrator (FERRAGUT, 2009, p.135-136).

4 DA INOPONIBILIDADE AO FISCO DAS AVENÇAS ENTRE PARTICULARES

A aquisição de um estabelecimento ou fundo de comércio é sempre selada mediante a assinatura de um contrato entre as partes. Via de regra, são estabelecidas neste contrato a responsabilidade e garantias acordadas entre vendedor e comprador quanto às dívidas (não somente de natureza tributária) geradas em períodos anteriores à data de aquisição.

Sobre este aspecto da transação de aquisição de empresa ou fundo de comércio cabe mencionar que o CTN tem uma disposição específica a limitar o alcance das avenças entre os particulares, a qual assim dispõe:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento

de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Desta forma, a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias não pode ser alterada pela avença entre particulares. Significa dizer que as convenções entre os particulares, embora juridicamente válidas, nenhum efeito produzem contra o Fisco. Exemplo típico desta situação é o do imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU). Nos termos do art. 34 do CTN, o contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. Se em um contrato de compra e venda restar estabelecido entre as partes que o IPTU atrasado é de responsabilidade do antigo proprietário, essa convenção não vincula o Fisco, que irá cobrar os montantes devidos de quem estiver na posse do bem.

A despeito de não poderem ser opostas ao Fisco, as cláusulas contratuais que estabelecem a responsabilidade pelas dívidas originadas em períodos anteriores ao da compra do estabelecimento ou fundo de comércio compreendem um importante instrumento, haja vista que possibilitarão ao comprador exigir do vendedor o que foi avençado entre eles. Desta forma, se o comprador tiver que arcar com alguma dívida que, contratualmente, é de responsabilidade do vendedor, poderá dele exigir o devido ressarcimento com base no contrato entre eles celebrado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A responsabilidade de terceiros pelo cumprimento da obrigação tributária principal está prevista no art. 121 do CTN, o qual versa sobre o sujeito passivo da referida obrigação definindo-o como *contribuinte* quando tenha relação direta e pessoal com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e como *responsável* quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A responsabilidade pela liquidação do crédito tributário pode ser atribuída, por lei, a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total

ou parcial da referida obrigação, conforme regra insculpida no art. 128 do CTN.

Ao tratar da responsabilidade tributária nos casos em que há aquisição do estabelecimento ou do fundo de comércio, a legislação vigente determina que os créditos tributários constituídos, aqueles ainda em constituição, bem como os lançados futuramente, mas decorrentes de fatos ocorridos antes da data da sucessão são de responsabilidade *integral* do adquirente (pessoa natural ou jurídica) quando houver continuidade na exploração da atividade desenvolvida pelo alienante e este cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade. Destaca-se aqui a controvérsia acerca da definição do que seja o caráter integral da responsabilidade do terceiro, havendo quem defenda tratar-se de responsabilidade *exclusiva* do adquirente e outros, como Maria Rita Ferragut - de cuja opinião somos partidários - que entendem tratar-se de responsabilidade *subsidiária atípica*, qualificação nossa, na medida em que primeiramente o adquirente é quem deve ser responsabilizado e, apenas em não sendo satisfeita a obrigação por este, é que poderá o Fisco executar o alienante.

Nos casos em que o alienante prosseguir na exploração ou iniciar, dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão responderá ele subsidiariamente ao adquirente pelos créditos tributários.

Embora a regra seja silente, entendemos que as disposições do art. 133 atribuem responsabilidade ao sucessor apenas pelos créditos tributários originados em condições, digamos, *regulares* de operação da empresa. Ou seja, estamos tratando dos créditos gerados pelas transações normais da sociedade, aquelas das quais decorre o seu faturamento, seja pela venda de produtos, seja pela prestação de serviços ou outra atividade que faça com que a empresa aufera renda.

De fato, se os créditos tributários forem originados de atos cometidos com infração de lei, a responsabilidade por estes não se encontra insculpida nas regras do art. 133 do CTN, mas sim no art. 135, o qual atribui responsabilidade *peçoal* aos administradores pelos referidos créditos. Entendemos que a responsabilidade prevista na regra do art. 135 exime o adquirente de estabelecimento

ou fundo de comércio de responder por esses créditos, devendo o Fisco buscar a satisfação dos créditos movendo a execução exclusivamente contra o administrador que praticou o ato ilícito, não respondendo a sociedade nem solidária, nem subsidiariamente.

Neste sentido, a responsabilidade pelos créditos tributários decorrentes de atos praticados com infração de lei é *exclusiva* do administrador que praticou referidos atos, ou seja, trata-se de responsabilidade efetivamente *pessoal* do administrador, nem subsidiária, nem solidária, como bem defendeu Maria Rita Ferragut anteriormente citada.

Dado que a responsabilidade *pessoal* não pode ultrapassar a pessoa do infrator, para fins de responsabilização do administrador deverá restar comprovada a prática dolosa e a ilicitude dos atos, bem como deverá ser demonstrado quem foi o administrador que agiu com excesso de poderes e infração à lei, contrato ou estatuto, não sendo cabível a simples inclusão de todos aqueles que figuram no respectivo contrato ou estatuto no polo passivo da ação. Adicionalmente, há que se provar que este administrador efetivamente tinha poder decisório e podia responder pela empresa.

Uma vez comprovados os elementos acima descritos, a execução deve ser promovida somente em face do administrador-infrator, não podendo ser a empresa incluída no polo passivo da ação.

Se estivermos diante de um caso de sucessão, no qual os créditos tributários foram originados em decorrência de ato cometido com infração de lei, contrato social ou estatuto, o administrador que deliberadamente decidiu pela prática dos atos que resultaram nos créditos tributários deveria responder *pessoalmente* por estes, de modo que a empresa não deveria ser impactada por esta execução e, conseqüentemente, nem o comprador.

Contudo, tendo-se em vista que o entendimento do Fisco sobre a matéria é diverso do ora defendido, é possível, para não dizer provável, que a ação de execução seja proposta contra a empresa e, talvez em caráter subsidiário, contra o administrador. Para que o adquirente do estabelecimento ou fundo de comércio se proteja desta situação, cujo ônus pela liquidação dos créditos tributários objeto da execução claramente não deveria ser seu, vale o resguardo via inclusão de cláusula específica no contrato de compra e venda prevendo a responsabilidade do vendedor por referidos débitos. Embora essa avença não

possa ser oposta ao Fisco por expressa determinação legal, servirá para que o adquirente, em sendo executado e compelido à liquidação dos créditos, busque o devido ressarcimento pelo alienante.

NOTAS

1 Exceto na responsabilidade tributária por substituição em que terceiro ocupa o lugar do contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, desonerando o contribuinte de quaisquer deveres. (SABBAG, 2009, p.648 apud RIBEIRO FILHO, 2011, p.117).

2 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 923012/MG. Primeira Turma. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília: J. em: 09 jun. 2010. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 30 abr. 2014.

REFERÊNCIAS

ANTINARELLI, Mônica Éllen Pinto Bezerra. A responsabilidade no contrato de trespasse. Análise da responsabilidade tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2686, de 8 nov. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17780>>. Acesso em: 01 mai. 2013.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 14724: Informação e documentação: Trabalhos acadêmicos – Apresentação**. Disponível em: <www.abnt.org.br/>. Acesso em: 30 abr. 2014.

_____. **NBR 6023: Informação e documentação: Referência – Elaboração**. Disponível em: <www.abnt.org.br/>. Acesso em: 30 abr. 2014.

BECHO, Renato Lopes. Artigos 121 ao 137. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coords.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 991-1046.

BEZERRA, Hallison Rêgo; MONTEIRO, Engrácia Guiomar R.B. A responsabilidade tributária dos administradores. Aspecto material. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 14, n. 2324, de 11 nov. 2009. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/13830>>. Acesso em: 18 ago. 2013.

BRASIL. **Código Civil**. Lei nº 10.406/2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 01 mai. 2013.

_____. **Código Tributário**. Lei nº 5.172/66. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 01 mai. 2013.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Portaria PGFN nº 180/2010**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2010/PGFN/PortariaPGFN180.htm>>. Acesso em: 04 set. 2013

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 923012/MG. Primeira Turma. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília: J. em: 09 jun. 2010. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 30 abr. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 141516/SC. Relator Ministro Humberto Gomes de Barros. Brasília: J. em 08 set. 1998. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 30 abr. 2014.

____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 961846/RS. Relator Ministro Humberto Martins. Brasília: J. em: 02 out. 2007. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 30 abr. 2014

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil anotado**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

____. Portaria PGFN nº 180/2010 e a responsabilidade do administrador: um avanço.

Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 178, p. 102-106, jul. 2010.

PRESTA, Sérgio. A responsabilidade solidária ilimitada dos sócios e administradores quanto ao inadimplemento das obrigações tributárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 14, n. 66, p. 89-95, jan./fev. 2006.

RIBEIRO FILHO, Eduardo de Assis. **A responsabilidade tributária do sócio administrador, por uma concepção subjetiva e solidária**. 2011. 24f. Monografia. Disponível em: <<https://gestao.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/ano-i-numero-2-2011>>. Acesso em: 03 mai. 2013.

ROCHA, Sérgio André. O Código civil e seus efeitos sobre o direito tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 15, n. 74, p. 137-168, maio/jun. 2007.

ROMANO, Luiz Paulo; ALVES, Vinicius Jucá. Responsabilidade Tributária e Multas Punitivas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 185, p. 77-85, fev. 2011.

SANTOS, Thiago Carvalho. Dívida fiscal e a responsabilidade tributária dos sócios-gerentes e diretores. **Jornal Jurid**. Disponível em: <<http://jornal.jurid.com.br/materias/noticias/divida-fiscal-responsabilidade-tributaria-sociosgerentes-diretores>>. Acesso em: 20 jul. 2013.

SILVA, Luciano Rodrigues da. **A responsabilidade dos débitos na**

alienação do estabelecimento empresarial. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/52z2/a-responsabilidade-dos-debitos-na-alienacao-do-estabelecimento-empresarial-luciano-rodrigues-da-silva>>. Acesso em: 05 mai. 2013.

VALLADÃO, Cláudio Ferreira. **Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores.** Disponível em: <<http://ibet.com.br/monografia/113.pdf>>. Acesso em: 03 mai. 2013.

O MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NAS OPERAÇÕES DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES DE TITULARIDADE DE PESSOAS FÍSICAS

Luciana de Carvalho Clemente

1 INTRODUÇÃO

A figura da incorporação de ações foi trazida ao ordenamento jurídico brasileiro em 1976, quando da edição da Lei nº 6.404¹, e até o momento ainda não teve seus efeitos fiscais legalmente disciplinados. Por este motivo, discute-se o momento de incidência do Imposto de Renda sobre eventual ganho de capital relativo a ações que tenham sido objeto de incorporação por outra sociedade, ou seja, se referido imposto seria devido no momento da incorporação de ações ou somente quando da alienação das ações que substituíram aquelas incorporadas.

Tendo em vista que a legislação em vigor determina que o ganho de capital seja apurado na alienação do investimento, este estudo pretende discorrer a respeito das principais características da incorporação de ações, sua natureza jurídica e principais reflexos, diferenciando-a da incorporação de ações e subscrição de capital com ações, com intuito de demonstrar que a realização dessa operação não configura a alienação do investimento, mas tão somente a substituição de ativos, através de um fenômeno denominado *sub-rogação real*.

Assim, baseando-se na legislação societária sobre o assunto, na legislação fiscal que trata de ganho de capital e de outras operações societárias correlatas, bem como na doutrina especializada sobre o assunto, ficará evidenciado que a incidência do Imposto de Renda somente irá ocorrer quando da alienação das ações que substituíram aquelas incorporadas.

2 OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES

A operação societária denominada incorporação de ações foi trazida ao ordenamento jurídico brasileiro pelo artigo 252 da Lei nº 6.404, promulgada em 15 de dezembro de 1976, juntamente à figura da subsidiária integral.

Por estarem intimamente ligadas, antes de adentrar o estudo acerca da incorporação de ações, faz-se necessário tecer breves comentários a respeito da subsidiária integral.

A subsidiária integral é uma companhia controlada por somente um acionista (sociedade unipessoal permanente), tal como disciplinado no artigo 251 da Lei nº 6.404/76, transcrita a seguir:

Art. 251. A companhia pode ser constituída, mediante escritura pública, tendo como único acionista sociedade brasileira.

§ 1º A sociedade que subscrever em bens o capital de subsidiária integral deverá aprovar o laudo de avaliação de que trata o artigo 8º, respondendo nos termos do § 6º do artigo 8º e do artigo 10 e seu parágrafo único.

§ 2º A companhia pode ser convertida em subsidiária integral mediante aquisição, por sociedade brasileira, de todas as suas ações, ou nos termos do artigo 252.

Conforme nota-se do *caput* do artigo acima, a subsidiária integral somente pode ser reconhecida juridicamente sob a forma de sociedade anônima, visto que a legislação sempre se refere a essa figura como “companhia”. O controle da subsidiária pode, todavia, ser exercido por qualquer tipo de sociedade (não necessariamente sociedade por ações), desde que seja brasileira e titular da integralidade das ações da controlada.

Além disso, a constituição da subsidiária integral pode ocorrer de forma originária, nos termos do *caput* do artigo 251 da Lei nº 6.404/76, ou de forma superveniente, através da conversão de companhia já existente, conforme mencionado no parágrafo 2º do referido artigo. A transformação de uma companhia em subsidiária integral é realizada pela incorporação de ações, tema do presente estudo.

Por meio da incorporação de ações, a sociedade incorporadora tem seu capital aumentado mediante emissão de novas ações, as quais são subscritas pela sociedade incorporada (futura subsidiária integral), ao mesmo tempo em que ocorre a transferência da titularidade de toda a participação societária representativa do capital da incorporada para a incorporadora. Deste modo, os titulares das ações da sociedade incorporada recebem ações da incorporadora, na proporção que lhes couberem.

Esta operação societária está disciplinada no artigo 252 da Lei nº 6.404/76, a saber:

Art. 252. A incorporação de todas as ações do capital social ao patrimônio de outra companhia brasileira, para convertê-la em subsidiária integral, será submetida à deliberação da assembleia-geral das duas companhias mediante protocolo e justificação, nos termos dos artigos 224 e 225.

Conforme pode ser observado do artigo acima, a incorporação de ações tem como partes as sociedades e não seus acionistas.

O titular das ações incorporadas não pratica qualquer ato de transferência das mesmas pois nessa operação não existe a manifestação de sua vontade (enquanto proprietário das ações). O titular das ações incorporadas limita-se a receber passivamente da sociedade incorporadora ações que substituem as originariamente detidas, nos termos do parágrafo 3º do artigo 252 da Lei nº 6.404/76:

§ 3º Aprovado o laudo de avaliação pela assembleia geral da incorporadora, efetivar-se-á a incorporação e os titulares das ações incorporadas receberão diretamente da incorporadora as ações que lhes couberem.

Nesse sentido, Modesto Carvalhosa também se manifestou:

[...] outra característica desse negócio é que os controladores, voluntariamente, e os minoritários (que não exercitem o direito de recesso), compulsoriamente, adquirem ações da incorporadora, tendo como moeda de pagamento as ações de emissão da incorporada, de sua propriedade. Assim, não há troca ou permuta, como se poderia concluir numa primeira impressão. Os acionistas da incorporada subscrevem o aumento de capital da incorporadora com suas ações de emissão daquela. Tornam-se os minoritários, voluntária ou involuntariamente, acionistas da incorporadora pela aquisição de ações novas por esta emitidas. E após o respectivo aumento de capital, os acionistas, originados da incorporada,

passam a ter interesses indiretos na subsidiária integral que resulta desse negócio. (CARVALHOSA, 2009)

Desta forma, observa-se que a incorporação de ações configura um verdadeiro mandato sem representação (artigo 1.307 do Código Civil), visto que a diretoria subscreve o aumento de capital por conta dos seus acionistas, e não em nome deles, tal como definido pelo parágrafo 2º do artigo 252 da Lei nº 6.404/76:

§ 2º A assembléia-geral da companhia cujas ações houverem de ser incorporadas somente poderá aprovar a operação pelo voto de metade, no mínimo, das ações com direito a voto, e se a aprovar, autorizará a diretoria a subscrever o aumento do capital da incorporadora, **por conta dos seus acionistas**; os dissidentes da deliberação terão direito de retirar-se da companhia, observado o disposto no art. 137, II, mediante o reembolso do valor de suas ações, nos termos do art. 230. (Grifo nosso)

No mandato sem representação, a pessoa atua em nome próprio, mas por conta de outra, enquanto no mandato com representação, o mandatário atua em nome e por conta do mandante.

Apesar do mandatário sem representação agir em nome próprio, não é ele o titular dos interesses contidos no contrato, razão pela qual deve transferir os efeitos decorrentes ao mandante.

Logo, na incorporação de ações, o ato jurídico praticado além de produzir efeitos entre as partes produz efeitos também em relação a terceiros, os acionistas, em razão da substituição das ações das companhias incorporadas por aquelas da companhia incorporadora.

3 NATUREZA JURÍDICA DA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES

Em decorrência da falta de maior disciplina legal a respeito da incorporação de ações, muito se discute, entre a doutrina especializada, acerca da natureza jurídica deste fenômeno societário.

As discussões a respeito do tema envolvem, principalmente, duas correntes doutrinárias distintas que entendem a incorporação de ações como:

- a) Figura semelhante à subscrição de capital mediante a conferência de bens;
- b) Figura especial mediante a qual as ações incorporadas são substituídas pelas ações da sociedade incorporadora, através de fenômeno denominado sub-rogação real.

Em que pese todo o respeito merecido pelo entendimento “a” antes mencionado, conforme poderá ser observado no presente estudo, a operação de incorporação de ações não pode ser confundida com a integralização de capital com ações.

3.1 DISTINÇÃO ENTRE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES E SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES

A subscrição de capital com bens é reconhecida pela legislação societária brasileira através do artigo 7º da Lei nº 6.404/76, a saber:

Art. 7º O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.

Mais especificamente, o artigo 170 da citada Lei permite o aumento de capital mediante a subscrição de ações, conforme segue:

Art. 170. Depois de realizados 3/4 (três quartos), no mínimo, do capital social, a companhia pode aumentá-lo mediante subscrição pública ou particular de ações. [...]

Esses dispositivos permitem que o acionista atribua bens de sua propriedade em aumento de capital da companhia criando ou aumentando sua participação societária nesta. Trata-se, portanto, de um negócio jurídico realizado entre o acionista e a sociedade.

Esse negócio diferencia-se daquele referente à incorporação de ações que, conforme anteriormente mencionado, é uma operação realizada entre companhias (ou companhia e sociedade), através de reorganização societária, na qual os acionistas se limitam a aceitar os efeitos provenientes desta operação.

Caso a incorporação de ações tivesse a mesma natureza jurídica da subscrição de capital, necessitaria obrigatoriamente da unanimidade de aprovação dos sócios da sociedade cujas ações serão incorporadas.

Conforme visto, a incorporação de ações é meio para transformação de sociedade em subsidiária integral, de modo que, caso correspondesse à subscrição de capital com bens e houvesse a discordância de um dos sócios, a operação seria inviabilizada.

A sociedade cuja apenas **parte** das ações foi incorporada manteria a pluralidade de sócios e não estaria caracterizada como subsidiária integral.

Em suma, a fim de viabilizar a formação da subsidiária sem que fosse necessária a aprovação unânime dos acionistas da sociedade incorporada, o legislador optou pela construção jurídica da incorporação de sociedades, na qual, conforme antes mencionado, o contrato não é firmado entre acionistas e sociedade, mas sim entre as próprias companhias envolvidas na operação de incorporação (incorporadora e incorporada), cujas vontades estão expressas nas deliberações das respectivas assembleias gerais (art. 252 da Lei nº 6.404/76, § 1º e 2º).

Tratam-se, portanto, de atos unilaterais corporativos e simultâneos de: a) subscrição, praticado pela sociedade cujas ações serão incorporadas (subscrição essa com bens alheios) e b) de aumento de capital, na sociedade incorporadora das ações. A lei brasileira, assim procedendo, permitiu tanto que a operação fosse aprovada pela maioria, através de atos praticados pelas sociedades (e não pelos sócios), quanto permitiu a manutenção da personalidade jurídica da sociedade, sendo possível, assim, a constituição da subsidiária integral.

Por fim, a integralização de capital prevê o direito de preferência dos antigos acionistas no aumento de capital da controladora, nos termos do artigo 171 da Lei nº 6.404/76, que segue:

Art. 171. Na proporção do número de ações que possuírem, os acionistas terão preferência para a subscrição do aumento de capital.

É de se ressaltar que a recente Lei nº 12.838, de 9 de julho de

2013², incluiu tal direito como direito essencial dos acionistas, conforme abaixo transcrito:

Direitos Essenciais

Art. 109. Nem o estatuto social nem a assembléia-geral poderão privar o acionista dos direitos de:

(...)

IV - preferência para a subscrição de ações, partes beneficiárias conversíveis em ações, debêntures conversíveis em ações e bônus de subscrição, observado o disposto nos artigos 171 e 172;

(...)

Como visto, tal instituto não se aplica à incorporação de ações.

3.2 *DISTINÇÃO ENTRE INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE E OUTRAS OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS*

A incorporação de ações também não pode ser confundida com a incorporação de sociedade ou de patrimônio, uma vez que difere no que se refere à continuidade da sociedade. Através da incorporação de ações extinguem-se apenas os direitos dos sócios em relação à incorporada, mas esta continua sua existência normal (a partir de então com a natureza de subsidiária integral de outra companhia brasileira), enquanto na incorporação de sociedade ou de patrimônio este perde a sua personalidade jurídica.

Neste sentido, a própria Exposição de Motivos do Projeto que se transformou na Lei nº 6.404/76 reconhece que *“a incorporação de ações, regulada no artigo 253, é meio de tornar a companhia subsidiária integral, e equivale à incorporação de sociedade sem extinção da personalidade jurídica da incorporada”*.

A mesma característica, ainda, foi ressaltada por Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A incorporação de empresas, assim como a incorporação de ações, são técnicas de reorganização societária (ao lado da fusão, transformação e cisão), mas diferem uma da outra, pois na incorporação de ações incorre a extinção da sociedade incorporada. (COELHO, 2009)

Assim, na incorporação de ações os patrimônios das duas sociedades continuam a ser distintos, mas o novo conjunto formado por sócios da incorporadora e da companhia cujas ações são incorporadas passa a ter participação em ambos os patrimônios - diretamente no patrimônio da incorporadora e, indiretamente (através desta) no patrimônio da companhia cujas ações são incorporadas.

Adicionalmente, é importante mencionar que a incorporação de ações também não poderá ser considerada compra e venda de bens, uma vez que inexistente ação dos titulares das ações que serão incorporadas no sentido de aliená-las.

Neste sentido, o Poder Judiciário³ já confirmou o entendimento acima escrito, conforme abaixo:

Não se deve confundir, como acertadamente decidiu o Tribunal de Justiça da Ex-Guanabara, a incorporação com a compra de bens de uma sociedade por outra, ainda que abrangente de todo o acervo, dado que a característica principal daquela é a união dos ativos das sociedades participantes da operação com a conseqüente assunção do passivo da incorporada, que deixará de existir.

A própria redação do parágrafo 2º do artigo 251 da Lei nº 6.404/76, ao estabelecer que a companhia pode ser convertida em subsidiária integral mediante a aquisição de todas as ações **ou** através da incorporação de ações, deixa claro que a incorporação de ações não é realizada mediante aquisição.

3.3 FENÔMENO SUBSTITUTIVO DA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES

Uma vez demonstrado que a incorporação de ações não corresponde à subscrição de ações em aumento de sociedade, tampouco à incorporação de sociedades ou compra e venda de ações, tem-se maior liberdade para discorrer sobre a real natureza da incorporação de ações.

A concretização da operação de incorporação de ações se dá através de um fenômeno substitutivo denominado sub-rogação real. No entendimento de Pontes de Miranda, *“a sub-rogação se dá através da substituição de um bem por outro, subordinando-se às mesmas regras jurídicas que sobre aquele incidiam e iam incidir,*

conservando a destinação do bem singular” (MIRANDA, 1995, p. 404). Transfere-se, assim, ao sub-rogado, todos os direitos e ações do sub-rogante. Em outras palavras, um bem ocupa juridicamente o lugar de outro, sem que os patrimônios deixem de ser considerados como universalidades, como ocorre nos casos de cisão, fusão e incorporação.

Conforme bem definido por Alberto Xavier:

[...] um dos efeitos típicos do contrato de incorporação de ações consiste precisamente na substituição no patrimônio dos sócios das ações previamente existentes, representativas do capital da sociedade da qual originariamente participavam, por ações da sociedade incorporadora emitidas em consequência da incorporação das mesmas ações.

Trata-se de um fenômeno meramente substitutivo, que não decorre de uma transmissão, seja *ope voluntatis*, seja *ope legis*. (XAVIER, 2007, p. 132)

O principal elemento que leva à conclusão de que a incorporação de ações tem natureza de sub-rogação real é o fato de que, conforme abordado no título 1 do presente estudo, os acionistas das ações incorporadas não praticam qualquer ato de vontade no sentido de alienar suas ações (seja sob a forma de venda, subscrição em aumento de outra sociedade, permuta etc).

Ainda que determinados acionistas tenham sido contrários à deliberação da incorporação de ações, ou mesmo tenham permanecido inertes (não tenham votado na Assembleia que deliberou a incorporação de ações e não tenham reclamado seu direito de recesso), este terão suas ações **substituídas** por aquelas da empresa incorporadora.

A própria redação dos parágrafos 2^o4 e 3^o5 do artigo 252 da Lei nº 6.404/76 estabelece juridicamente a figura da sub-rogação real no caso em questão, ao definir que a incorporação de ações será efetivada pela companhia que tiver suas ações incorporadas “por conta dos seus acionistas” e que estes estarão limitados a “receber” diretamente da sociedade incorporadora as ações que lhes couberem.

É importante mencionar que parte da corrente doutrinária que entende que a incorporação de ações tem natureza de aumento de

capital mediante subscrição de ações, ao confrontar a tese contrária tratada neste trabalho acadêmico, afirma que a incorporação de ações não poderia estar caracterizada como sub-rogação real, uma vez que a relação jurídica originária entre acionista e sociedade não se mantém⁶. Defendem, assim, que a relação jurídica existente entre determinado acionista e a companhia que teve suas ações incorporadas é diferente da relação jurídica que este terá em relação às ações que forem destinadas após a incorporação de ações.

Tal argumento, contudo, não pode ser admitido, uma vez que a relação jurídica do acionista antes e após a incorporação de ações é a mesma: a propriedade. Com a incorporação de ações, os acionistas antes proprietários de determinada companhia, passam a ser proprietários de outra pessoa jurídica, mantendo-se a relação jurídica de propriedade, seja diretamente sobre a pessoa jurídica incorporadora, seja indiretamente (através da interposição da incorporadora) sobre a companhia que teve suas ações incorporadas, uma vez que esta não se extinguiu.

Conforme anteriormente mencionado, a incorporação de ações somente é possível com relação a ações de sociedade constituídas na forma de sociedade por ações. Ao contrário do que ocorre nas sociedades limitadas, ou sociedades de pessoas, nas quais a relação jurídica preponderante é aquela havida entre os sócios, as sociedades por ações têm como preponderante a relação jurídica havida entre o sócio e seu capital.

Assim, uma vez guardada a devida relação entre os valores de mercado das ações substituídas e sub-rogadas, a relação jurídica antes e após a incorporação de ações (propriedade / investimento) será mantida, sendo alterada a parte sob a qual recai o direito de propriedade – justamente a essência da sub-rogação real.

Quanto a este aspecto, Daniel Kalansky assim assevera:

Na sub-rogação real deve ser mantida a relação anteriormente havida. Embora exista equivalência de valores, pois os acionistas receberão novas ações de mesmo valor as que previamente detinham da incorporada, poder-se-ia argumentar que a relação anterior é alterada. Veja-se que, antes da incorporação, a relação societária era entre os acionistas da incorporada e esta. Após a incorporação, a relação será entre

a incorporadora e os acionistas dela, com direitos eventualmente diferentes daqueles anteriormente existentes. A continuidade, entretanto, do vínculo social poderia ser defendida na medida em que a incorporadora não se extingue, recebendo os acionistas ações de outra sociedade por uma decisão assemblear prevista em lei. (KALANSKY, 2012, p. 51)

Ainda, parte da corrente doutrinária antes mencionada alega que o papel desempenhado pelo bem substituído não se confunde com o do bem sub-rogado, uma vez que *“O bem substituído legitimava, por exemplo, o sócio, a receber dividendos da sociedade “A”, ou a participar das assembleias da sociedade “A” etc. O bem sub-rogado, diversamente, legitima o sócio a receber dividendos da sociedade “B”, ou a participar das assembleias da sociedade “B” etc”* (SCHOUERI; ANDRADE, 2012, p. 49).

Tal comparação, contudo, não é cabível. Luís Eduardo Schoueri e Luiz Carlos de Andrade Jr., com o intuito de definir o fenômeno de sub-rogação para fins de análise da sua aplicabilidade ao instituto da incorporação de ações, utilizam-se de exemplo contido no art. 1.659 do Código Civil de 2002⁷, e assim asseveram:

De acordo com este dispositivo, os bens particulares dos cônjuges não integram a comunhão decorrente do casamento. É possível, portanto, vincular um bem particular de um dos cônjuges a uma relação jurídica particular, i.e., o regime patrimonial que implica a propriedade integral por parte de um dos cônjuges, e o descabimento da meação sobre aquele.

Se esse bem particular, por exemplo, fosse permutado por outro, não existisse regra de exceção, ele integraria comunhão matrimonial (artigo 1.658 do Código Civil de 2002), ou seja, passaria a integrar outra relação jurídica atinente ao regime patrimonial.

Contudo, o inciso II do artigo 1.659 estabelece que o novo bem sub-roga-se na posição do anterior, para fins de definição do regime patrimonial aplicável. Isso significa que, embora adquirido na constância do casamento, ele deverá ser visto e tratado – eis a ficção – como se fosse o bem original. Em consequência, esse novo bem integrará a mesma

relação jurídica particular que o bem substituído.
(SCHOUER; ANDRADE, 2012, p. 51)

Este exemplo demonstra que, ocorrida sub-rogação de bens, o papel desempenhado pelo bem substituído e o sub-rogado podem ser diferentes. No exemplo acima, seria possível, através da sub-rogação, por exemplo, substituir-se um imóvel adquirido antes da contração do casamento, por um veículo, sendo-lhes aplicável a mesma relação jurídica antes estabelecida. O papel desempenhado pelo imóvel e pelo veículo, contudo, podem ser completamente diferentes. Por exemplo, o primeiro poderia constituir renda de seu proprietário através de aluguel, e o segundo poderia limitar-se ao desgaste e desvalorização pelo uso próprio.

Ora, o mesmo entendimento pode ser aplicado à incorporação de ações: ações de sociedade hipotética “B”, com direito a dividendos de “B”, pode sub-rogar-se às ações de sociedade hipotética “A”, com direito a dividendos de “A”.

Assim, uma vez enfrentados os argumentos contrários à posição doutrinária ora defendida, pode-se concluir que a incorporação de ações configura-se, na pessoa física acionista, como mera substituição de títulos, resultando de ação efetuada pelas sociedades incorporada e incorporadora, e que não importa a alienação dos títulos.

Caso se admitisse que o negócio jurídico de incorporação de sociedades constituísse modalidade de alienação praticada pelos acionistas da incorporada, concluiríamos indevidamente que, em função das deliberações tomadas pela Assembleia, ainda que nem todos os acionistas tenham comparecido ou que alguns tenham votado contrariamente, esses últimos estariam dispendo, por sua vontade, de bens de seu patrimônio, praticando sua alienação, hipótese essa totalmente descabida.

4 CRITÉRIOS PARA RELAÇÃO DE SUBSTITUIÇÃO DE AÇÕES

Assim como na incorporação de sociedades, na incorporação de ações as duas sociedades podem convencionar livremente acerca da relação de substituição de ações e dos critérios de avaliação que serão utilizados, conforme pode ser entendido pelo parágrafo 3º do artigo 252 da Lei n. 6.404/76: “Aprovado o laudo de avaliação

*pela assembleia geral da incorporadora, efetivar-se-á a incorporação e os titulares das ações incorporadas receberão diretamente da incorporadora **as ações que lhes couberem***".

Para tanto, a lei societária não define critérios específicos a serem adotados para a relação de substituição de ações.

No entanto, nos casos em que atribuídos diferentes valores para as ações de emissão de companhia envolvida na operação, conforme sua espécie, classe ou titularidade, **em operações entre partes relacionadas**, a CVM, em 18 de agosto de 2006, editou o Parecer de Orientação nº 34⁸, determinando que constitua benefício particular a atribuição de relação de troca mais favorável ao acionista controlador, caso a diferença de valor não se baseie em laudo que considere os diferentes valores econômicos de cada uma das ações com base em critérios objetivamente verificáveis (como o fluxo futuro de dividendos descontado, ou as diversas cotações em mercados organizados).

Sendo assim, todo e qualquer acionista beneficiado particularmente deverá abster-se de votar na assembléia geral que deliberar acerca da operação.

Ainda que o Parecer acima seja destinado especificamente à operações entre partes relacionadas, o Colegiado da CVM manifestou-se no mesmo sentido para operações envolvendo partes não relacionadas (casos Duratex/Satipel⁹ e Sadia/Perdigão)¹⁰.

Ademais, em 2009, a Lei n. 11.941¹¹ veio alterar o artigo 252, em seu parágrafo 4º, determinando que *"A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de incorporação de ações que envolvam companhia aberta"*.

Sendo assim, considerando a orientação acima citada e a ausência de regulamentação específica para o artigo 252, parágrafo 4º da Lei 6.404/76, entende-se que, para a relação de trocas das ações, as partes podem utilizar critérios livremente acordados; no entanto, a fim de evitar a configuração de benefício particular em caso de atribuição de relação de troca mais favorável ao acionista controlador, a diferença de valor deve se basear em laudo que considere os diferentes valores econômicos de cada uma das ações com base em critérios objetivamente verificáveis.

5 ASPECTOS FISCAIS DA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES

A primeira constatação que surge do exame das normas da legislação tributária que cuidam da incorporação, cisão ou fusão é que inexistem normas dirigidas especificamente à incorporação de ações.

O exame dos dispositivos que tratam de apuração de ganho de capital, geração e dedução fiscal de ágio demonstra que o legislador, ao se referir às hipóteses de incorporação, apenas se manifestou quanto àquela que se dá com a extinção da incorporada, ou seja, a incorporação da sociedade.

Por exemplo, o Decreto-lei nº 1.598/77¹², em seu artigo 34, ao dispor sobre a apuração de ganho ou perda de capital na incorporação de sociedade na qual a incorporadora tenha participação, e que resulte na extinção da sociedade incorporada, condiciona a dedutibilidade da perda à avaliação, a preço de mercado do acervo líquido incorporado.

Em matéria tributária, face ao princípio da legalidade de tributação e ao princípio da tipicidade cerrada (previstos nos artigos 150, I da Constituição Federal¹³ e artigo 97 da mesma Lei Maior, respectivamente), um tributo só é devido quando, na prática, ocorrem todos os elementos fundamentais do tipo previsto na norma tributária. Em não se verificando esta perfeita justaposição entre o fato e a norma, ainda que em decorrência de uma opção negocial do contribuinte, não ocorre o nascimento da obrigação tributária.

Não existe uma regulamentação global, um interesse tributário geral.

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional¹⁴ proíbe expressamente a aplicação analógica das leis fiscais, conforme determina o artigo 108, parágrafo 1º: *“O emprego de analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto.”*

Assim, tem-se que as disposições legais tributárias que se aplicam à integralização de capital ou a incorporação de sociedades não podem, analogicamente, ser aplicadas à incorporação de ações.

5.1 TRIBUTAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL NA PESSOA FÍSICA QUE TEVE AÇÕES INCORPORADAS

A tributação do ganho de capital obtido pela pessoa física na alienação de bens e direitos está disciplinada nos artigos 117 a 142

do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999¹⁵).

O artigo 117 reproduz os artigos 2º e 3º da Lei nº 7.713/88¹⁶, no sentido de que estão sujeitos ao Imposto sobre a Renda, de forma definitiva, os ganhos de capital obtido nas operações que importem na alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins. (BRASIL, 1999).

Conforme plenamente demonstrado anteriormente, contudo, o negócio jurídico realizado mediante a incorporação de ações não representa a alienação das mesmas, mas sim a transmissão de direitos, através do fenômeno da sub-rogação real, não importando a alteração do valor do custo de aquisição das participações adquiridas. A este respeito, Sacha Calmon Navarro Coelho (2002, p. 187) assim se posiciona:

[...] A incorporação de ações, com base no valor econômico das ações incorporadas, não configura alienação praticada pelos titulares das ações incorporadas. De modo algum se pode equiparar a operação a uma conferência de bens em integralização de aumento de capital.

Assim, uma vez mantido o mesmo custo na declaração de bens da pessoa física, nenhum efeito pode sobre ela incidir ainda que as ações incorporadas sejam avaliadas a mercado para determinação da relação de trocas.

Se o legislador não previu todas as hipóteses em que, sem qualquer alteração na declaração de bens da pessoa física, fosse possível atualizar o valor de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, não está o contribuinte obrigado a suprir tal omissão mediante pagamento de imposto que a lei não exige.

A incorporadora das ações não está obrigada a registrar em seus livros o valor de avaliação das ações incorporadas ao seu patrimônio, uma vez que nada impede que a avaliação a mercado destine-se apenas para determinar a relação de substituição das ações e o conseqüente aumento de capital se efetive pelo valor

patrimonial das ações incorporadas. Na incorporação de ações, as pessoas físicas acionistas das ações incorporadas não estão transferindo seus bens e direitos a pessoas jurídicas a título de integralização de capital, mas tão somente estão procedendo a **substituição** de ações de uma companhia por outra, sem qualquer alteração do patrimônio particular. Assim, a tributação sobre eventual ganho de capital somente ocorrerá quando da alienação futura das ações, pois somente nesse momento ocorrerá a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica de renda, nos termos do artigo 43 do CTN.

Compartilha do mesmo entendimento Sacha Calmon Navarro Coêlho (2002, p. 179), conforme pode ser observado abaixo:

No que tange às pessoas físicas, quer estejamos nos referindo à incorporação, fusão ou cisão, com extinção da sociedade incorporada, quer estejamos falando da incorporação de ações, inexistente incidência do imposto sobre a renda do sócio ou acionista. É que não ocorre nenhuma forma de alienação, por parte dos sócios, mesmo na incorporação em que se extingue a sociedade incorporada. Na verdade, o que se dá é a transferência de parte ou de todo o patrimônio de uma sociedade para outra (sem qualquer alteração no patrimônio das pessoas dos sócios).

Ainda no que tange o ganho de capital, é importante mencionar que o artigo 132 do Regulamento do Imposto de Renda¹⁷ reproduz o artigo 23 da Lei n° 9.249/1995¹⁸, que estabelece que o ganho obtido mediante a transmissão de bens e direitos efetuada por pessoa física a título de integralização de capital em pessoa jurídica, quando realizada a valor de mercado, será tributável para o Imposto sobre a Renda.

Do mesmo modo, contudo, a operação de incorporação de ações não pode ser confundida com a integralização de capital, uma vez que estas possuem natureza, procedimentos e consequências diversas, tal qual explicitado anteriormente. Absurdo, portanto, a aplicação do disposto no artigo acima citado, nos casos de incorporação de ações.

É importante mencionar, adicionalmente, a existência de recente decisão da Segunda Câmara do Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais (CARF)¹⁹ no mesmo sentido, a qual transcrevemos a seguir:

OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. DELIBERAÇÃO POR CONTA DAS PESSOAS JURÍDICAS ENVOLVIDAS NA OPERAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DE GANHO DE CAPITAL NA PESSOA FÍSICA DOS SÓCIOS. A figura da incorporação de ações, prevista no artigo 252 da Lei nº 6.404, de 1976, difere da incorporação de sociedades e da subscrição de capital em bens. Com a incorporação de ações, ocorre a transmissão da totalidade das ações (e não do patrimônio) e a incorporada passa a ser subsidiária integral da incorporadora, sem ser extinta, ou seja, permanecendo com direitos e obrigações. Neste caso, se dá a substituição no patrimônio do sócio, por idêntico valor, das ações da empresa incorporada pelas ações da empresa incorporadora, sem sua participação, pois quem delibera são as pessoas jurídicas envolvidas na operação.

Diante do acima exposto, pode-se concluir que a pessoa física titular de ações incorporadas não deverá tributar ganho de capital no momento da substituição das ações. Uma vez mantido o custo original das ações incorporadas na declaração de bens da pessoa física, o imposto de renda será devido apenas quando da alienação das ações que a substituíram.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o acima exposto, podemos concluir que a incorporação de ações é uma operação realizada por sociedades, possível através da figura do mandato sem representação, e estende seus efeitos aos acionistas, inclusive àqueles que dela discordaram na assembleia de deliberação.

A operação de incorporação de ações é realizada através do fenômeno denominado sub-rogação real, através do qual se substitui determinados bens por outros, que ficam sujeitos às mesmas regras antes estabelecidas.

Ainda que determinados acionistas não queiram dispor de suas ações, uma vez aprovada a incorporação de ações, estas serão

substituídas por ações da sociedade incorporadora, independentemente de sua vontade.

No que se refere a esta operação, conforme visto, o imposto de renda sobre ganho de capital é devido pela pessoa física quando da alienação, a qualquer título, de bens e direitos de sua titularidade.

Contudo, a incorporação de ações não representa forma de alienação de ações, pois, conforme acima mencionado, a operação caracteriza-se como mera substituição de títulos. Independentemente da incorporação de ações ter sido realizada utilizando-se do valor de mercado como critério para determinação da relação de troca, as pessoas físicas poderão manter em suas respectivas declarações de bens os valores originalmente informados, alterando somente a descrição das mesmas.

Assim, eventual ganho de capital somente será tributado quando de efetiva alienação das ações substituídas.

NOTAS

1 BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em 13 Mai. de 2014.

2 BRASIL. Lei nº 12.838, de 9 de julho de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12838.htm>. Acesso em 13 de Maio de 2014.

3 RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça da Guanabara. Embargos n. 78.119. Relator Desembargador Olavo Tostes. J. em 04 de outubro de 1972. Disponível em: <<http://www.tjrj.jus.br/>>. Acesso em 21 Ago. 2014.

4 § 2º A assembleia-geral da companhia cujas ações houverem de ser incorporadas somente poderá aprovar a operação pelo voto de metade, no mínimo, das ações com direito a voto, e se a aprovar, autorizará a diretoria a subscrever o aumento do capital da incorporadora, por conta dos seus acionistas; os dissidentes da deliberação terão direito de retirar-se da companhia, observado o disposto no art. 137, II, mediante o reembolso do valor de suas ações, nos termos do art. 230.

5 § 3º Aprovado o laudo de avaliação pela assembléia-geral da incorporadora, efetivar-se-á a incorporação e os titulares das ações incorporadas receberão diretamente da incorporadora as ações que lhes couberem.

6 SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE JR., Luiz Carlos. Incorporação de Ações: Natureza Societária e Efeitos Tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 200: Editora Dialética, 2012.

7 Art. 1.659. Excluem-se da comunhão:

I - os bens que cada cônjuge possuir ao casar, e os que lhe sobrevierem, na constância do casamento, por doação ou sucessão, e os sub-rogados em seu lugar;

II - os bens adquiridos com valores exclusivamente pertencentes a um dos cônjuges em sub-rogação dos bens particulares; (...)

8 COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Parecer de Orientação** n. 34, de 18 de agosto de 2006.

Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?File=/pare/pare034.htm>

9 BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. **Processo CVM RJ-2009-5811**. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/port/descol/respdecis.asp?File=6594-3.HTM>.

10 BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. **Processo CVM nºRJ/2009/4691**. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/port/descol/respdecis.asp?File=6584-1.HTM>.

11 BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm

12 BRASIL. **Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em 13 de maio de 2014.

13 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 13 de maio de 2014.

14 BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 13 de maio de 2014.

15 BRASIL. **Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em 13 de maio de 2014.

16 BRASIL. **Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em 13 de maio de 2014.

17 BRASIL. **Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em 13 de maio de 2014.

18 BRASIL. **Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em 13 de maio de 2014.

19 BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Acórdão n. 2202002.187. Relator: Nelson Mallmann. J. em: 20 de fevereiro de 2013. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/>.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. Processo CVM RJ-2009-5811. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/descol/respdecis.asp?File=6594-3.HTM>>. Acesso em 19 ago. 2014.

____. Comissão de Valores Mobiliários. Processo CVM nºRJ/2009/4691. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/descol/respdecis.asp?File=6584-1.HTM>> Acesso em 19 ago. 2014.

____. Comissão de Valores Mobiliários. Parecer de Orientação n. 34, de 18 de agosto de 2006. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?File=/pare/pare034.htm>>. Acesso em 19 ago. 2014.

____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Acórdão n. 2202002.187. Relator: Nelson Mallmann. J. em: 20 de fevereiro de 2013. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - 2ª Turma. Acórdão n. 9202. Relator: Elias Sampaio Freire. J. em: 12 de abril de 2010. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 19 ago. 2014.

____. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 19 ago. 2014.

____. **Decreto-Lei n. 1.598**, de 26 de dezembro de 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em 19 ago. 2014.

____. **Decreto n. 3.000**, de 26 de março de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 19 ago. 2014.

____. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 19 ago. 2014.

____. **Lei n. 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em 19 ago. 2014.

____. **Lei n. 7.713**, de 22 de dezembro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm>. Acesso em 19 ago. 2014.

____. **Lei n. 9.249**, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>. Acesso em 19 ago. 2014.

____. **Lei n. 11.941**, de 27 de maio de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em 19 ago. 2014.

____. **Lei nº 12.838**, de 9 de julho de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12838.htm>. Acesso em 19 ago. 2014.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas, volume 4: tomo II – 3ª edição**. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Imposto sobre a Renda e Incorporação de Ações de Sociedade “Holding”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 77: Editora Dialética, 2002.

KALANSKY, Daniel. **Incorporação de ações: Estudo de Casos e Precedentes**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado, tomo V – 2ª edição**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1995.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Os motivos e os Fundamentos Econômicos dos Ágios e Deságios na Aquisição de Investimentos, na Perspectiva da Legislação Tributária. **Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 23: Editora Dialética, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE JR., Luiz Carlos. Incorporação de Ações: Natureza Societária e Efeitos Tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 200: Editora Dialética, 2012.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA GUANABARA. **Embargos** n. 78.119. Relator Desembargador Olavo Tostes. Guanabara (Rio de Janeiro). J. em 04 de outubro de 1972. Disponível em: : <<http://www.tjrj.jus.br/>>. Acesso em 21 Ago. 2014.

XAVIER, Alberto. Incorporação de Ações: Natureza Jurídica e Regime Tributário. **Sociedade Anônima**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

A DEDUTIBILIDADE DA DEPRECIACÃO CONTÁBIL FRENTE ÀS NOVAS REGRAS SOCIETÁRIAS

Márcio Martins

1 INTRODUÇÃO

O Brasil, com a adoção da Lei n. 11.638/2007 e alterações introduzidas pela Lei n. 11.941/2009, importaram em mudanças profundas na Lei n. 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas (LSA) e conseqüentemente nas práticas contábeis, alterando a maneira de registrar e avaliar os ativos e passivos das empresas.

Essas mudanças tiveram como objetivo aproximar as regras contábeis brasileiras às regras definidas na contabilidade internacional, no intuito de melhor refletir a posição patrimonial das empresas nacionais, considerando um ambiente economicamente globalizado.

Entre as alterações dispostas pela nova legislação societária, está a questão da revisão da vida útil dos bens registrados no grupo de ativo imobilizado o que acarretou a alteração dos critérios adotados para fins de cálculo da depreciação desses bens.

A regra vigente até 31 de dezembro de 2007 que dispunha sobre o registro da depreciação limitava-se ao disposto no § 2º do art. 183 da Lei n. 6.404/76, que estabelecia que a diminuição do valor dos elementos do ativo imobilizado seria registrada periodicamente nas contas de depreciação, quando correspondesse à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Com a introdução do § 3º no art. 183 da Lei n. 6.404/76, a contabilidade estabeleceu um regramento mais específico para a depreciação com base em sua “vida útil econômica estimada”. O Pronunciamento Técnico n. 27, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que trata do ativo imobilizado, define a vida útil para fins contábeis como “o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo”.

Assim, teríamos uma nova regra contábil para a depreciação dos bens do ativo imobilizado, sendo que tais registros contábeis não poderiam ter efeitos tributários, tendo em vista o disposto no artigo 15 da Lei n. 11.941/2009, que institui o Regime Tributário Transitório – RTT, uma vez que era considerado como prática contábil aceita e adotada pelas empresas, até 31 de dezembro de 2007, a utilização da norma tributária que definia a taxa a ser utilizada para a depreciação dos bens do ativo imobilizado.

Apesar da legislação tributária permitir, mesmo antes da edição da Lei n. 11.638/2007, a utilização de outra taxa de depreciação, baseado em estudos e laudos técnicos (art. 310 – Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99 - Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999), as empresas utilizavam a taxa de depreciação fixada pela administração fazendária. Esse procedimento de simplesmente utilizar os critérios fiscais para determinar a taxa de depreciação dos bens do ativo imobilizado sempre foi uma crítica efetuada pelos estudiosos das Ciências Contábeis (IUDÍCIBUS, 2010, p. 248).

Neste cenário, considerando que o RTT, é aplicável apenas para os registros contábeis decorrente da nova contabilidade brasileira e tem por objetivo neutralizar esses registros na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, fica a discussão se os atuais registros contábeis relacionados aos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, com base na vida útil estimada, decorrem de novas práticas contábeis ou seria um critério o qual as empresas, antes mesmo com o advento da Lei n. 11.638/2007, deveriam observar para a determinação da sua taxa de depreciação dos bens do ativo imobilizado.

2 DAS REGRAS CONTÁBEIS DA DEPRECIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

A contabilidade é uma ciência que estuda os fenômenos patrimoniais das entidades e os fatos que causam a sua mutação, com base em metodologias quantitativas e julgamentos, atentando sempre para os princípios geralmente aceitos, com o objetivo de atender os usuários da informação contábil. Atualmente, principalmente no ambiente tributário brasileiro extremamente complexo, o profissional de

contabilidade consciente não pode aplicar automaticamente as normas contábeis explícitas na legislação, sem conhecer as bases teóricas que a podem ter influenciado ou as falhas que à mesma luz foram cometidas (IUDÍCIBUS, 2004, p. 16).

A Lei n. 6.404/76 é o parâmetro básico para a contabilidade no Brasil. O referido diploma legal objetivou dar tratamento mais atual ao modelo de Sociedade por Ações, com a revogação do anterior Decreto-Lei n. 2.627/1940. No entanto, como comentado anteriormente, a LSA sofreu profundas alterações, em especial com a edição da Lei n. 11.638/2007 e da Lei n. 11.941/2009 que a modificaram significativamente no que se refere à elaboração das demonstrações financeiras e registros contábeis das empresas.

Em especial para o grupo do ativo imobilizado, o art. 179 da LSA dispõe que são registrados os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa ou que sejam exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram os benefícios, riscos e controle desses bens.

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC n. 27, cujo conteúdo foi integralmente incorporado às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TG 27 – Ativo Imobilizado), aprovada pela Resolução CFC n. 1.177/2009 e pela Deliberação CVM n. 583/2009, ativo imobilizado é o item tangível que é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos e se espera utilizar por mais de um período.

Como se sabe os bens do ativo imobilizados utilizados nas operações das empresas sofrem com o tempo perdas e desgastes cujo custo deve ser reconhecido pela contabilidade em contas retificadoras do ativo sob a rubrica de depreciação. Assim, é essencial que as entidades busquem de forma sistemática determinar um método de depreciação do seu ativo imobilizado ao longo da sua vida útil.

Conforme o Pronunciamento Técnico CPC n. 27, alguns fatores podem impactar significativamente o nível de desgaste ou perda de utilidade, devendo, em consequência, serem considerados para efeito da estimativa da vida útil do elemento do ativo imobilizado, quais sejam:

- a) uso esperado do ativo que é avaliado com base na capacidade ou produção física esperadas do ativo;

- b) desgaste físico normal esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparos e manutenção e o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;
- c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço derivado do ativo; e
- d) limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento mercantil relativos ao ativo.

A definição do encargo de depreciação, a ser alocado em cada exercício, pode ser baseada em diferentes metodologias que devem ser aplicadas uniformemente ao longo do tempo. Neste particular, vale transcrever o que o Pronunciamento Técnico CPC n. 27 dispõe a respeito:

Item 62. Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A depreciação pelo método linear resulta em despesa constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere. O método dos saldos decrescentes resulta em despesa decrescente durante a vida útil. O método de unidades produzidas resulta em despesa baseada no uso ou produção esperados. A entidade seleciona o método que melhor reflita o padrão do consumo dos benefícios econômicos futuros esperados incorporados no ativo. Esse método é aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.

No âmbito societário, a LSA veio tratar sobre a classificação e avaliação de ativos e passivos, tendo disposto sobre a questão em tela o art. 183:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

[...]

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência [...].

Assim, os bens do ativo imobilizado são reconhecidos e avaliados por seu custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva depreciação, sendo que não é definido na legislação nenhum método para o registro do encargo de depreciação.

Por sua vez, o CPC n. 27, dispõe que o valor depreciável é o custo de aquisição do ativo imobilizado **menos o seu valor residual**, ou seja, o valor do custo menos o que a empresa espera obter com o resultado da venda do ativo imobilizado, veja abaixo a Interpretação Técnica - ICPC 10:

Item 18. O Pronunciamento Técnico CPC 27 destaca a importância da determinação do valor residual dos ativos, de forma que o valor depreciável seja aquele montante não recuperável pela alienação do ativo ao final de sua vida útil estimada. Dessa forma, é fundamental, na determinação do valor depreciável de um ativo imobilizado, a estimativa do seu valor residual. Uma análise criteriosa na determinação desse valor é essencial para a adequada alocação da depreciação ao longo da vida útil estimada do bem. É importante observar nessa análise a prática da indústria do segmento econômico em que a entidade atua, pois em certas indústrias, como de manufatura e de tecnologia, que possuem características próprias, pode ser pouco provável a venda

de bens do imobilizado. O uso de curvas de sobrevivência específicas pode ajudar nessa tarefa. Ressalte-se que, se o valor residual esperado do ativo for superior ao seu valor contábil, nenhuma depreciação deve ser reconhecida (item 52 do Pronunciamento Técnico CPC 27).

Item 19. Merece destaque a conceituação de vida útil e de vida econômica dos ativos. A primeira refere-se à expectativa do prazo de geração de benefícios econômicos para a entidade que detém o controle, riscos e benefícios do ativo e a segunda, à expectativa em relação a todo fluxo esperado de benefícios econômicos a ser gerado ao longo da vida econômica do ativo, independente do número de entidades que venham a utilizá-lo. Dessa forma, nos casos em que o fluxo esperado de benefícios econômicos futuros seja usufruído exclusivamente por um único usuário, a vida útil será, no máximo, igual à vida econômica do ativo. Esse entendimento reforça a necessidade da determinação do valor residual, de forma que toda a cadeia de utilização do ativo apresente informações confiáveis.

Cabe destacar que anteriormente nem a LSA como as normas contábeis brasileiras disciplinavam e/ou exigiam que a depreciação fosse sobre o valor de custo deduzido do valor residual, o que neste aspecto podemos entender que houve uma inovação na legislação e das normas contábeis brasileiras.

Em relação às taxas de depreciação, era convencionado e aceito pelos órgãos regulamentadores e pelo mercado a utilização das taxas fiscais decorrentes do estudo elaborado pela Receita Federal do Brasil - RFB, vejamos o que o item 11 do ICPC 10 acima citado se manifestou:

Item 11. Dessa forma, como regra geral, a utilização das tabelas emitidas pela RFB tem representado a intenção do fisco e das empresas em utilizar prazos estimados de vidas úteis econômicas, com base nos parâmetros que partiram de estudos no passado. Pode ter havido, em muitas situações, mesmo com a utilização dessas taxas admitidas fiscalmente, razoável

aproximação com a realidade dos ativos. Todavia, podem ter ocorrido significativos desvios.

Destaca-se que o critério aceito pela norma brasileira na época (taxas fiscais), não levava em conta a particularidade de cada empresa, bem como não previa a revisão periódica da estimativa de vida útil determinada pela norma internacional, sendo requerida na norma societária brasileira somente com a edição da Lei n. 11.638/2007, conforme observa-se no item 3 do mencionado ICPC 10:

Item 3. Com a promulgação da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que introduziu diversas alterações na parte contábil da Lei nº 6.404/76, as entidades devem efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, a fim de que sejam ajustados os critérios utilizados para a determinação da vida útil estimada e para o cálculo da depreciação. Essa previsão está contida no § 3º do art. 183 da Lei nº 6.404/76, que também trata da revisão dos itens do intangível.

Assim, a Lei n. 11.638/2007 e a Lei n. 11.941/2009 modificaram a redação do art. 183 da LSA, exigindo a obrigatoriedade da revisão da vida útil do ativo imobilizado, conforme se observa abaixo:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, no intangível e no diferido, a fim de que sejam:

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

Desta maneira, com a nova redação do § 3º do art. 183 da LSA, introduziu-se a obrigatoriedade de análise periódica sobre o ativo imobilizado, com o objetivo de que seja reconhecida contabilmente as perdas (depreciação) sobre o capital aplicado pela empresa, mais próximo da realidade da sua vida útil estimada, o que, consequentemente, modificou o prazo e a taxa de sua depreciação estabelecida fiscalmente, ou seja, uma mudança de estimativa contábil.

3 DAS REGRAS DA DEPRECIAÇÃO COM BASE NA LEGISLAÇÃO FISCAL

As regras fiscais sobre os encargos de depreciação dos ativos imobilizados estão basicamente dispostas no art. 57 da Lei n. 4.506/1964, conforme abaixo:

Art. 57. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.

§ 1º A quota de depreciação registrável em cada exercício será estimada pela aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do bem depreciável, atualizado monetariamente, observadas nos exercícios financeiros de 1965 e 1966, as disposições constantes do § 15 do artigo 3º da Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964.

§ 2º A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos.

§ 3º A administração do Imposto de Renda publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível a partir de 1º de janeiro de 1965, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação dos seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.

§ 4º No caso de dúvida, o contribuinte ou a administração do imposto de renda poderão pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os

mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo.

Ao regulamentar o disposto no aludido diploma legal, o art. 309 do RIR/1999 (Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999) traz comando que determina o registro na escrituração mercantil de quota de depreciação apurada pelo método linear, confira-se:

Art. 309. A quota de depreciação registrável na escrituração como custo ou despesa operacional será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 1º).

§ 1º A quota anual de depreciação será ajustada proporcionalmente no caso de período de apuração com prazo de duração inferior a doze meses, e de bem acrescido ao ativo, ou dele baixado, no curso do período de apuração.

§ 2º A depreciação poderá ser apropriada em quotas mensais, dispensado o ajuste da taxa para os bens postos em funcionamento ou baixados no curso do mês.

José Luiz Bulhões Pedreira, teceu os seguintes comentários sobre os critérios utilizados pelo legislador para apuração dos encargos dedutíveis de depreciação:

Custo de Aquisição – A função da quota de depreciação é distribuir o capital aplicado na aquisição do bem entre os exercícios sociais em que este contribui para a formação do lucro da pessoa jurídica. A lei estabelece que a quota é determinada com base no custo de aquisição, e não no valor residual do bem em cada exercício (valor residual é o custo de aquisição diminuído da depreciação acumulada, isto é, da soma das quotas de depreciação registradas até determinado momento). (PEDREIRA, 1979, p. 409).

[...]

Taxa Anual de Depreciação – A lei regula o cálculo da quota anual de depreciação segundo o método mais usual, denominado de

linear, de quotas anuais iguais determinadas mediante aplicação de uma taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição. Essa taxa é obtida mediante a divisão de 100% pelo número de anos de vida útil do bem. (PEDREIRA, 1979, p. 412).

A RFB publicou as Instruções Normativas n. 162/1998 e n. 130/1999, nas quais dispõe que a quota de depreciação a ser registrada na escrituração da pessoa jurídica, como custo ou despesa, será determinada com base nos prazos de vida útil e nas taxas de depreciação constantes dos anexos apresentados naqueles atos administrativos.

Cabe destacar que é assegurando ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação dos seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente, como dispõe o § 1º do art. 310 do RIR/99 (Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999), abaixo transcrito:

Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 2º).

§ 1º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 3º).

O § 2º do artigo acima citado, possibilita que em caso de dúvida, o contribuinte ou a RFB poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo.

Esse assunto foi matéria de interpretação por parte da RFB, no Parecer Normativo CST n. 192/72, abaixo transcrito:

4 – Considerando-se que a majoração das taxas de depreciação decorre de situação especialíssima, o próprio legislador admitiu, nos casos de dúvida, as empresas e a própria autoridade lançadora poderão solicitar perícias ao Instituto Nacional de Tecnologia ou a outras entidades oficiais de pesquisa científica ou tecnológica, acatando-se as opiniões destes órgãos, as quais prevalecerão enquanto não forem modificadas por decisões das autoridades competentes.

Conforme pode se observar existe a possibilidade de adequação da taxa de depreciação, em virtude da vida útil atribuída em laudo pericial, em situações especiais, e que a própria autoridade acataria a opinião desses organismos.

Por fim a RFB editou o Parecer Normativo n. 1 de 29 de julho de 2011, o qual determina que as diferenças no cálculo da depreciação de bens do ativo imobilizado decorrentes do disposto no § 3º do art. 183 da Lei n. 6.404/76, com as alterações introduzidas pela Lei n. 11.638/2007, e pela Lei n. 11.941/2009, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica sujeita ao Regime Tributário de Transição - RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

4 CONSIDERAÇÕES EM RELAÇÃO AO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT)

Desde a edição da Lei n. 11.638/2007, preocupou-se o legislador ordinário em estabelecer que o processo de harmonização das regras contábeis brasileiras às internacionais não resultasse em efeitos tributários.

Assim, a redação original da Lei n. 11.638/2007 apresentava inclusive a proposta de inserção do § 7º ao art. 177 da LSA (revogado pela Lei n. 11.941/2009), conforme abaixo:

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 muta-

ções patrimoniais segundo o regime de competência.

[...]

§ 7º. Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.

Desta forma para proceder à neutralidade fiscal em decorrência das alterações da legislação societária e das normas contábeis brasileiras, foi introduzido o chamado Regime Tributário Transitório – RTT pela Lei n. 11.941/2009, abaixo seguem os artigos aplicáveis a presente estudo:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição - RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

§ 2º Nos anos-calendário de 2008 e 2009, o RTT será optativo, observado o seguinte:

I - a opção aplicar-se-á ao biênio 2008-2009, vedada a aplicação do regime em um único ano-calendário;

II - a opção a que se refere o inciso I deste parágrafo deverá ser manifestada, de forma irrevogável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2009;

III - no caso de apuração pelo lucro real trimestral dos trimestres já transcorridos do ano-calendário de 2008, a eventual diferença entre o valor do imposto devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado deverá ser compensada ou recolhida até o último dia útil do primeiro mês subsequente ao de publicação desta Lei, conforme o caso;

IV - na hipótese de início de atividades no ano-calendário de 2009, a opção deverá ser manifestada, de forma irrevogável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da

Pessoa Jurídica 2010.

§ 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

§ 4º Quando paga até o prazo previsto no inciso III do § 2º deste artigo, a diferença apurada será recolhida sem acréscimos.

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 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 nº 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 nº 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.

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 nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei nº 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 nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento:

I - utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do

caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e
b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

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; e

III - realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 1º Na hipótese de ajustes temporários do imposto, realizados na vigência do RTT e decorrentes de fatos ocorridos nesse período, que impliquem ajustes em períodos subsequentes, permanece:

I - a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias; e
II - a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.

§ 2º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:

I - os métodos e critérios estabelecidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; ou
II - as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários,

no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores.

[...]

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

I - o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e

II - o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.

Conforme se observa dos dispositivos legais acima transcritos deixa evidente o posicionamento de evitar-se qualquer impacto das alterações contábeis na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, levando-nos a conclusão de que, enquanto o art. 16 da Lei n. 11.941/2009 buscou neutralizar fiscalmente os ajustes decorrentes do processo de harmonização das regras contábeis brasileiras, o art. 17, deste mesmo diploma legal, determinou procedimentos para que sejam efetuados ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real de forma que sejam revertidos os reflexos da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como a edição da Lei n. 11.638/2007, as práticas contábeis brasileiras sofreram profundas alterações para se alinhar com as normas contábeis internacionais.

No que se refere aos encargos de depreciação do ativo imobilizado é possível concluir que também foi uma das práticas que referida mudança societária impactou profundamente, conforme podemos verificar no conjunto de normas indicadas no Pronunciamento

Técnico CPC 27 e a Interpretação Técnica ICPC 10, dispondo que as empresas devem, dentre outras questões, realizar a análise de recuperação dos seus bens registrados no ativo imobilizado, com o objetivo de ajustar os critérios utilizados para a determinação da vida útil estimada e conseqüentemente o ajuste de suas taxas de depreciação.

Corroborando o entendimento que houve uma mudança de prática, a RFB editou o Parecer Normativo n. 1 de 29 de julho de 2011, o qual determina que as diferenças no cálculo da depreciação de bens do ativo imobilizado decorrentes do disposto no § 3º do art. 183 da Lei n. 6.404/76, com as alterações introduzidas pela Lei n. 11.638/2007, e pela Lei n. 11.941/2009, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica sujeita ao Regime Tributário de Transição - RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, ou seja, a utilização do “critério fiscal” dos encargos de depreciação para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Entretanto, mesmo considerando que houve mudança nos métodos e critérios contábeis, cabe observar que a legislação tributária anterior permitia a possibilidade de utilização de vida útil estimada do bem para determinação das taxas de depreciação, sendo opcional a utilização das taxas de depreciação fiscal.

Desta forma, pela ótica das autoridades fazendárias, os contribuintes que utilizarem taxas de depreciação de ativos diferentes das taxas fiscais estabelecidas deverão ajustar, via RTT, para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No entanto, é possível argumentar que as taxas de depreciação baseada na vida útil do bem são métodos e critérios contábeis os quais as empresas deveriam, antes mesmo da edição da Lei n. 11.638/2007, observar para determinação das taxas de depreciação e assim não haveria necessidade de ajuste via RTT para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Como esse assunto ainda não foi objeto de discussão administrativa e/ou judicial, recomendamos fortemente que a administração das empresas avaliem qual o melhor critério de depreciação dos seus ativos imobilizados, “fiscal” ou “contábil”, que resultem numa maior economia tributária, observando a tributação da contribuição para

o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e considerando também que caso venha a utilizar o critério contábil as autoridades provavelmente irão questionar o procedimento adotado, no entanto entendo que existem argumentos para sustentar a dedutibilidade dos encargos de depreciação pelos dois critérios.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 05 mai. 2014.

____. Comissão de Valores Mobiliários. **Deliberação CVM N. 583, de 31 de Julho de 2009**. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de ativo imobilizado. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/deli583.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2014.

____. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Deliberação n. 619/09, de 22.12.2009 - Interpretação Técnica ICPC 10**. Interpretação sobre a aplicação inicial do ativo imobilizado e à propriedade para investimento dos pronunciamentos técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/Normas.asp>>. Acesso em: 05 mai. 2014.

____. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo imobilizado**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/Normas.asp>>. Acesso em 05 mai. 2014.

____. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento baseado em ações**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/Normas.asp>>. Acesso em: 07 mai. 2014.

____. **Decreto-Lei n. 2.627** de 26 de setembro de 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2627.htm>. Acesso em: 10 ago. 2013.

____. **Decreto n. 3.000**, de 26 de março de 1999. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1999/decreto-3000-26-marco-1999-369704-norma-pe.html>> . Acesso em: 10 ago. 2013.

____. **Lei nº 4.506**, de 30 de novembro de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm>. Acesso em: 05 mai. 2014.

____. **Lei n. 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 10 ago. 2013.

____. **Lei n. 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 10 ago. 2013.

____. **Lei n. 11.941**, de 27 de maio de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 10 ago. 2013.

____. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa n. 162, de 31 de dezembro de 1998**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in16298.htm>>. Acesso em: 05 mai. 2014.

____. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa n. 130, de 10 de novembro de 1999**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1999/in13099.htm>>. Acesso em: 05 mai. 2014.

____. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Parecer Normativo n. 1, de 29 de julho de 2011**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/PareceresNormativos/2011/parecer012011.htm>>. Acesso em: 05 mai. 2014.

____. Receita Federal do Brasil. **Parecer Normativo CST n. 192, de 20 de Junho de 1972**. Disponível em: <<http://rirn.cenofisco.com.br/rirn/rirn.dll/Infobase/2ef3/121b3/1536b/15456?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>>. Acesso em 06 mai. 2014.

____. Receita Federal do Brasil. **Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999)**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>>. Acesso em: 05 mai. 2014.

____. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in16298.htm>>. Acesso em 02 Set. 2014.

____. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 130, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1999/in13099.htm>>. Acesso em 02 Set. 2014.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. São Paulo: Saraiva, 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 2009/001177. NBC TG 27 - Ativo Imobilizado**. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/>>

sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2009/001177>. Acesso em: 05 mai. 2014.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2011.

HIROMI, Higuchi. **Imposto de renda das empresas**. Interpretação e prática. São Paulo: IR Publicações, 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

____. **Manual de contabilidade societária**. FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeira, FEA/USP. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PEDREIRA, 2010. José Luiz Bulhões. **Imposto sobre renda – Pessoas Jurídicas – Volume I**. Rio de Janeiro. Justec-Editora Ltda, 1979.

SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1990.

VALERO, Luiz Martins. **Regulamento do imposto de renda 1999 anotado e comentado**. Atualizado até 17 de maio de 2013. São Paulo: FISCOSoft, 2013.

OS IMPACTOS FISCAIS E PREVIDENCIÁRIOS EM EMPRESA LOCALIZADA NO BRASIL, REFERENTES AOS PLANOS DE RECOMPENSA EM AÇÕES (STOCK OPTIONS), PAGOS PELA MATRIZ NO EXTERIOR DIRETAMENTE A EXECUTIVOS RESIDENTES FISCAIS NO BRASIL, SOB A ÓTICA DAS NOVAS REGRAS CONTÁBEIS INTRODUZIDAS PELA LEI N. 11.638 DE 2007

Marisa Paleari

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho foi desenvolvido com o objetivo de apresentar um assunto recentemente discutido nos tribunais brasileiros – os impactos no Brasil decorrentes do pagamento de remuneração baseada em ações, normalmente conhecidos como planos de *stock options*.

Inicialmente, abordaremos as mudanças introduzidas na contabilidade das empresas brasileiras em decorrência do processo de uniformização dos procedimentos contábeis mundialmente adotados. A introdução de normas internacionais no Brasil gera consequências tributárias, o que acarreta a publicação de normas e instruções específicas no ordenamento jurídico brasileiro, a fim de adequar e neutralizar os impactos fiscais gerados pelas alterações contábeis.

No entanto, além das questões contábeis e fiscais recentemente discutidas, o tema pagamento de remuneração baseado em ações (*stock options*) já fazia parte do cenário brasileiro, muito embora não existir no Brasil legislação específica que regule o assunto.

Sendo assim, apresentaremos recentes decisões judiciais sobre o tema, envolvendo questões trabalhistas e previdenciárias, em virtude de alguns planos de pagamento baseado em ações apresentar características de remuneração.

Por fim, visamos apresentar as discussões sobre o tema e auxiliar, com amparo na legislação brasileira, na definição da natureza de tais pagamentos e, conseqüentemente, nos impactos fiscais no Brasil sobre os pagamentos de remuneração baseada em ações, provenientes de empresa localizada no exterior a residentes fiscais no Brasil.

2 PADRONIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS E INTRODUÇÃO DA LEI N. 11.638/2007

2.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Com o objetivo de contextualizar o tema a ser discutido neste trabalho, importante lembrar o início da adoção, pelo Brasil, das práticas contábeis internacionais.

Em virtude do processo de globalização, a padronização das normas contábeis utilizadas por diversos países se torna essencial, motivo pelo qual o Brasil, com a publicação da Lei n. 11.638 de 2007, passou a aplicar as práticas internacionalmente adotadas.

Um comitê formado por diversos países, entre eles Alemanha, Canadá, Estados Unidos e Japão, chamado IASB (*International Accounting Standard Boards*), foi criado em 1973 com o objetivo de estudar e publicar um novo padrão de práticas contábeis que pudesse ser mundialmente aceito.

Os pronunciamentos emitidos pelo referido comitê foram chamados de IFRS (*International Financial Reporting Standard*) e tem como função publicar e uniformizar as interpretações sobre as normas internacionais e, conseqüentemente, facilitar a interpretação das demonstrações financeiras. A partir de 2005 a adoção de tais normas se tornou obrigatória para as empresas de capital aberto da União Europeia.

A adesão por outros países se tornou gradativa, até chegar ao Brasil. Em julho de 1999 foi apresentado pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários) um Anteprojeto de Reformulação da Lei n. 6.404/1976, posteriormente transformado no Projeto de Lei n. 3.741/2000, tendo como objetivos:

- i) Adequar a parte contábil da lei garantindo maior confiabilidade, transparência e qualidade das informações contábeis;
- ii) Criar condições para harmonização da lei com as melhores práticas contábeis internacionais;
- iii) Eliminar ou diminuir as dificuldades de interpretação e de aceitação das nossas informações contábeis, principalmente quando existem dois conjuntos de demonstrações contábeis,

um para fins internos e outro para fins externos, com valores substancialmente diferentes;

- iv) Reduzir o custo (taxa de risco) provocado por essas dificuldades de interpretação e de aceitação; e
- v) Reduzir o custo de elaboração, de divulgação e da auditoria das nossas demonstrações contábeis.

Em 2007 foi criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, através da Resolução n. 1.103, de 28 de setembro de 2007, do Conselho Federal de Contabilidade, com o objetivo de auxiliar na convergência das normas contábeis. Tal comitê foi composto pelas seguintes entidades: CFC (Conselho Federal de Contabilidade); IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil); CVM (Comissão de Valores Mobiliários) e BACEN (Banco Central do Brasil).

No Brasil, em conformidade com a Instrução CVM n. 457, de 13 de julho de 2007, a partir do exercício findo em 2010, todas as companhias abertas estariam obrigadas a apresentar suas demonstrações financeiras em conformidade com os pronunciamentos IFRS emitidos pelo IASB.

Ademais, outros órgãos reguladores, tal como o Banco Central e a SUSEP (Superintendência de Seguros Privados) podem determinar a utilização do IFRS pelas empresas reguladas por tais órgãos.

A partir de então, as normas IFRS foram adaptadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), entidade autônoma criada através da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (Resolução CFC n. 1.055/2005).

Finalmente, em 28 de dezembro de 2007, a Lei n. 11.638/2007 foi sancionada, a qual modificou a Lei n. 6.404/1976, que dispõe sobre as sociedades por ações.

2.2 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC)

Com a publicação da Lei n. 11.638/2007 e definição pela CVM da obrigatoriedade das companhias abertas em apresentar a suas demonstrações financeiras em conformidade com as normas internacionais, exigiu que as normas contábeis praticadas no Brasil fossem convergidas gradativamente para as normas internacionais.

Por este motivo, pronunciamentos e orientações técnicas foram publicados a partir de 2008, conhecidos por CPCs, os quais devem ser observados pelas empresas brasileiras no processo de convergência das práticas contábeis utilizadas para as normas internacionais. Atualmente existem 46 pronunciamentos publicados pelo CFC e aprovados pela CVM¹.

3 IFRS 2 - REMUNERAÇÃO BASEADA EM AÇÕES

3.1 OBJETIVOS

O tema deste trabalho envolve a contabilização pelas empresas da remuneração baseada em ações e seus efeitos tributários, motivo pelo qual a análise do IFRS 2 se faz necessária.

O IFRS 2 foi originalmente emitido pela IASB (*International Accounting Standard Boards*) em Fevereiro de 2004 e sua aplicação ocorreu a partir de Janeiro de 2005, com posteriores alterações. Referido pronunciamento visa determinar a classificação e os critérios para a contabilização dos planos de remuneração baseados em ações².

De forma resumida, o IFRS 2 determina que os efeitos gerados pelas transações envolvendo pagamentos com base em ações ou opções de ações outorgadas a empregados devem ser refletivos nas demonstrações financeiras da empresa.

O IFRS 2 sofreu algumas alterações, sendo que em junho de 2009 o IASB publicou alterações³ a fim de esclarecer como as empresas subsidiárias de um grupo devem contabilizar em suas demonstrações financeiras os pagamentos efetuados a diretores, empregados ou até mesmo a terceiros, baseados em ações.

As alterações no IFRS2 determinam que a subsidiária que recebe os benefícios ou os serviços prestados por seus diretores, empregados ou terceiros deve contabilizar o valor de benefício pago em suas demonstrações, independentemente de qual entidade do grupo efetivou a transação e não importando se a transação foi efetivada em ações ou em dinheiro.

A classificação e a forma de contabilização podem ser alteradas de acordo com o tipo de plano. Em relação ao valor a ser contabilizado, o mesmo deve ser feito com base na data da concessão das ações.

3.2 TRATAMENTO CONTÁBIL DAS TRANSAÇÕES COM PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES

De acordo com o IFRS 2, no momento da outorga das ações, entidade e empregado

(ou a contraparte) firmam um contrato contendo as condições e os prazos para o pagamento baseado em ações (*grant*).

Neste momento, ocorre o reconhecimento inicial do valor do benefício a ser contabilizado durante a prestação do serviço ou durante o período em que o empregado permanece com vínculo empregatício com aquela entidade.

Especificamente, exige-se que os efeitos das transações com pagamento baseado em ações estejam refletivos no resultado e no balanço patrimonial da entidade, incluindo despesas associadas com transações por meio das quais opções de ações são outorgadas a empregados (IACAFM LIMITED, 2012, p. 111).

As regras para avaliação e determinação do valor justo da opção também são definidas pelo IFRS. O valor de mercado das ações nem sempre é um parâmetro adequado, pois, tal valor normalmente difere daquele acordado no contrato de outorga. Ou ainda porque a entidade não possui ações negociadas no mercado de bolsa de valores, não sendo possível obter o seu valor no mercado.

Sendo assim, a entidade deve utilizar um modelo para precificar as ações da empresa e, conseqüentemente, obter o valor justo para a contabilização.

3.3 O COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC 10

A partir do IFRS 2, foi elaborado o Pronunciamento Técnico CPC 10, a fim de esclarecer os reflexos contábeis produzidos pelo documento editado pelo IASB (*International Accounting Standards Board*).

Referido documento foi aprovado pelos membros do Comitê de Pronunciamentos Técnicos, conforme realizada em 3 de dezembro de 2010⁴.

Tal como o IFRS2, o CPC 10 visa estabelecer procedimentos para reconhecimento, mensuração e divulgação, nas demonstrações contábeis, das transações realizadas pelas entidades com pagamento baseado em ações, feitos aos seus empregados, diretores ou terceiros⁵.

Importante esclarecer que o CPC 10 exige que a entidade reconheça as transações baseadas em ações, independentemente da

forma de pagamentos, seja em dinheiro ou em instrumentos patrimoniais da entidade.

As ações ou opções de ações são outorgadas aos empregados como parte do pacote de remuneração, adicionalmente aos salários e outros benefícios. No entanto, a mensuração do valor deve ser feita com base no valor justo dos produtos ou serviços recebidos, o que muitas vezes se torna um procedimento complexo.

Sendo assim, o CPC 10 estabelece os critérios de avaliação dos valores resumidos da seguinte forma:

- a) Transações realizadas com empregados e outros provedores similares de serviços: as ações ou opções outorgadas devem ser avaliadas pelo seu valor justo na data da outorga;
- b) Transações realizadas com outras partes: a mensuração deve ser realizada com base no valor justo dos produtos ou serviços recebidos.

Os valores não recebidos em função do não cumprimento das condições previamente definidas na concessão, como, por exemplo, o não atingimento de metas, também devem ser reconhecidos ou ajustados pela entidade.

Referido pronunciamento também estabelece as regras para divulgação das informações, a fim de possibilitar a compreensão pelo usuário das demonstrações contábeis. As regras definidas são:

- i) Informar a natureza e a extensão dos acordos de pagamentos baseados em ações;
- ii) Informar os critérios utilizados para determinar o valor justo dos produtos ou serviços recebidos ou valor justo das ações ou opções outorgadas;
- iii) Esclarecer os efeitos gerados pelas transações no resultado da entidade, bem como na posição financeira e patrimonial.

4 REMUNERAÇÃO E BENEFÍCIO

4.1 REMUNERAÇÃO VARIÁVEL BASEADA EM AÇÕES

A forma de remuneração de empregados e executivos tem mudado nos últimos anos, deixando a remuneração fixa e migrando para um sistema de remuneração variável.

Remuneração variável ou flexível depende dos resultados estabelecidos pela empresa (CHIAVENATO, 2010, p. 316). Normalmente as empresas determinam os critérios para o pagamento da remuneração variável, seja com base nos resultados alcançados, nas competências alcançadas entre outras, de forma a incentivar o profissional a atingir metas. Uma das formas de remuneração variável é a oferta de compra de ações para executivos e empregados.

De forma geral, os planos de remuneração baseados em ações, conhecidos pelo termo na língua inglesa *stock options* (opções de ações), permitem que as empresas outorguem a determinados empregados, administradores ou colaboradores o direito de aquisição ou subscrição de ações da companhia a um prazo e valores previamente determinados.

Tais planos visam estimular a melhora da gestão da companhia, pois o empregado, detentor de ações daquela empresa, buscará melhorar os resultados da empresa o que, conseqüentemente, lhe trará melhores resultados.

Os planos de compra de ações ou opções buscam atrair, motivar, recompensar e reter empregados, administradores e melhores talentos.

As fases dos planos de compra de ações, de uma forma geral, são compostas por:

- a) Outorga de opções – momento de adesão ao plano de compra de ações e definição das condições;
- b) Exercício das opções – momento em que o beneficiário exerce a opção de compra das ações;
- c) Venda das ações – momento em que o beneficiário realiza a alienação das ações.

Embora muito comum nos Estados Unidos e países da Europa, a outorga da opção de compra de ações está prevista na legislação brasileira, Lei n. 6.404 de 1976, em seu art. 168 abaixo transcrito:

Art. 168. O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social independentemente de reforma estatutária.
[...]

§ 3º O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite de capital autorizado, e de acordo com plano aprovado pela assembleia-geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou a sociedade sob seu controle.

Os programas de compra de ações devem conter características específicas para que não sejam caracterizados como salário para fins de encargos trabalhistas. Sendo assim, a outorga das opções e o exercício devem ser opcionais ao empregado, não ter caráter de retribuição tampouco gratuidade, e o ganho deve ser eventual.

Abaixo segue um resumo das principais características de um plano de concessão de opção de ações:

- i) Expectativa de direito: o participante poderá exercer ou não o direito de compra, somente após o período de carência;
- ii) Onerosidade: para exercer o direito de compra, o participante deverá desembolsar o valor da opção;
- iii) Risco mercantil: trata-se de operação financeira, normalmente realizada no mercado de ações, que envolve riscos para o participante, pois no momento do exercício do direito de compra de ações, o valor dessas poderá estar superior ou inferior ao valor da ação, na data de sua concessão;
- iv) Eventualidade: os ganhos que o participante poderá obter são eventuais, contingentes e indeterminados, já que dependerão da flutuação do valor das ações no mercado;

- v) Operação feita através de corretores: as ações são compradas e vendidas com a anuência do participante, através de corretores autorizados a operar no mercado de ações e, não pelo empregador. O empregador não participa da venda e, tampouco, fornece numerários para tal.

Normalmente, as empresas impõem um plano de metas, ou seja, condições a serem cumpridas entre a data de concessão e a data do exercício do direito de compra das ações. No entanto, ainda que referidas condições sejam cumpridas, o exercício da opção é uma faculdade do participante do plano.

4.2 ASPECTOS TRABALHISTAS E PREVIDENCIÁRIOS

Os programas de compra de ações como forma de remuneração variável não estão previstos em nossa legislação trabalhista e previdenciária, motivo pelo qual existem inúmeras discussões e posições controversas sobre a natureza de tais pagamentos.

Por este motivo, faz-se necessário destacar a definição de remuneração nos termos da legislação trabalhista e previdenciária brasileira. O propósito é identificar eventuais situações em que a concessão de opção de compra de ações pode ser caracterizada como parte da remuneração.

De acordo a legislação trabalhista (Decreto Lei n. 5.452, 1943 – Consolidação das Leis do Trabalho - CLT), o conceito de remuneração pode ser encontrado no art. 457 e §1º, abaixo transcritos:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

A remuneração mensal do empregado é utilizada como base de cálculo das férias, décimo terceiro salário e depósitos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS. Importante ressaltar que

membros do conselho de administração e diretores não empregados não se sujeitam às regras da CLT.

A legislação previdenciária, através o art. 22, inciso I, da Lei n. 8.212/1991, considera como base de cálculo para fins de contribuições previdenciárias a remuneração auferida pelo empregado em uma ou mais empresas.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Como remuneração deve ser entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a forma.

Devem ser incluídos os ganhos habituais sob a forma de utilidade, as gorjetas e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, seja em razão dos serviços efetivamente prestados, ou pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de Convenção ou Acordo Coletivo de Trabalho ou sentença normativa.

No caso de membros do conselho de administração e diretores não empregados, nomeados nos Atos Societários da empresa, a base de cálculo da contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS constitui-se do total da remuneração auferida no mês. Note que referidos indivíduos são considerados contribuintes individuais e sua remuneração se sujeita apenas às contribuições ao INSS devidas pelo empregador e pelo trabalhador.

Desta forma, sobre a remuneração paga aos membros do conselho de administração e diretores não empregados não há a incidência de

contribuições parafiscais (tais como SESC, SENAC, SESI, SENAI, SEBRAE, entre outras) e de RAT (Riscos Ambientais do Trabalho), percentual que mede o risco da atividade econômica, cobrada para financiar os benefícios previdenciários decorrentes do grau de incidência de incapacidade laborativa.

As decisões trabalhistas citadas abaixo estão embasadas na natureza societária e mercantil das operações envolvendo compra de ações, não as enquadrando como remuneração. Ademais, os planos de compra de ações desenvolvidos pelas empresas esclarecem que, ao participar do referido plano, o empregado/executivo está assumindo os riscos da operação (ganho eventual).

Outro aspecto relevante é que a participação nos planos de compra de ações não é obrigatória e, sim, opcional, e as ações são transferidas a título oneroso, o que exclui hipótese de classificação como salário utilidade⁶.

No entanto, encontramos na jurisprudência decisões contrárias em que tais pagamentos são enquadrados no conceito de remuneração, pois a compra das ações somente decorre da relação de trabalho ou vínculo existente entre as partes.

Tais discussões são de extrema relevância para as empresas posto que, a classificação como benefícios de natureza salarial implica na inclusão dos valores na folha de pagamentos e, conseqüentemente, no aumento dos encargos corporativos das empresas.

Destaco abaixo duas decisões do Tribunal Superior do Trabalho - TST, reconhecendo os planos de compra de ações como de natureza não salarial:

Stock Option. Natureza Comercial. Quanto à pretensão de reconhecimento da natureza salarial das stock options, trata-se de parcela desvinculada do salário, fornecida como incentivo à maior participação dos empregados. (BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. Embargos Declaratórios em Agravo De Instrumento em Recurso De Revista n. 89600-84.2009.5.03.0009. Terceira Turma. Relator Ministro: Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira, Brasília: J. em: 28 set. 2011. Disponível em: <www.tst.jus.br>. Acesso em: 07 mai. 2014)

Stock Option. Natureza Jurídica. Trata-se de parcela desvinculada do salário, fornecida como incentivo à maior participação dos empregados. Sobre o tema esclarece Sérgio Pinto Martins: A natureza jurídica da opção de compra de ações é mercantil, embora feita durante o contrato de trabalho, pois representa mera compra e venda de ações. Envolve a opção de um ganho financeiro, sendo até um investimento feito pelo empregado nas ações da empresa. Por se tratar de risco do negócio, em que as ações ora estão valorizadas ora perdem seu valor, o empregado pode ter prejuízo com a operação. É uma situação aleatória, que nada tem a ver com o empregador em si, mas com o mercado de ações. (BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. Agravo De Instrumento em Recurso De Revista n. 89600- 84.2009.5.03.0009. Terceira Turma. Relator Ministro: Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira, Brasília: J. em: 22 jun. 2011. Disponível em: <www.tst.jus.br>. Acesso em: 07 mai. 2014)

Em relação à contribuição previdenciária, em decisão publicada em 7 de agosto de 2013⁷, o Tribunal Regional Federal da 3^a. Região – TRF3 concluiu que, por não possuírem natureza salarial e remuneratória, as “stock options” não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, incidentes sobre remuneração.

Importante ressaltar que, embora em caráter liminar, tal decisão apresenta importantes argumentos que defendem a não incidência da contribuição previdenciária.

Porém, a decisão do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme matéria publicada no Jornal Valor Econômico em 21 de junho de 2013⁸, foi favorável ao fisco, ou seja, considerou o plano de *stock option* das empresas julgadas como de caráter remuneratório, defendendo a sua tributação como salário. A decisão ainda tem chances de reversão.

4.2.1 POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DOS PLANOS DE “STOCK OPTIONS” COMO PARTE DA REMUNERAÇÃO

Considerando apenas o caráter mercantil, a concessão de opção de compra de ações não integra a remuneração para fins trabalhistas e previdenciários. No entanto, caso a concessão de opção de

ações esteja revestida das características de remuneração, assim entendida como contraprestação dos serviços realizados pelos empregados/diretores não empregados, não representando qualquer risco para os mesmos, o valor pertinente estará sujeito a todas as incidências de folha de pagamentos previstas pela legislação brasileira. Alguns exemplos estão destacados abaixo: (i) empregador subsidia o empregado/diretor não empregado na compra das ações; (ii) o empregador garante ao empregado/diretor não empregado o recebimento de verba, quando do exercício do direito de compra.

Nestes casos, os valores correspondentes serão considerados como parte da remuneração e estarão sujeitos às incidências de folha de pagamentos, conforme abaixo indicado:

TABELA 1

INCIDÊNCIAS	EMPREGADO	DIRETOR NÃO EMPREGADO
FÉRIAS	SIM	NÃO
DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO	SIM	NÃO
FGTS	8%	OPCIONAL
CONTRIBUIÇÕES AO INSS – EMPREGADOR	20%	20%
CONTRIBUIÇÕES AO INSS – EMPREGADO	8% A 11%	8% A 11%
RAT (RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO)	1 A 3% MULTIPLICADO PELO FAP (FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO) 0,5 A 6%	NÃO
CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS (SESI, SENAI, SENAT, ETC)	5,8%	NÃO

Caso o subsídio ou garantia mencionados acima sejam concedidos pela empresa estrangeira, e posteriormente reembolsados pela empresa brasileira, esta última deverá considerar as seguintes implicações:

- a) Possíveis pedidos de esclarecimentos do Banco Central do Brasil (BACEN) quanto à remessa dos valores correspondentes, pela falta de previsão legal e/ou contratual relativa a esse tipo de remessa. De fato, o BACEN, através do Regulamento de Mercado de Cambio e Capitais Internacionais (RMCCI)⁹, estabelece que nas operações de transferência de valores para o exterior superiores a R\$ 10.000, 00 é obrigatória a prestação de informações sobre a procedência e destinação dos recursos. Acima de tal limite, o interessado deve informar também a natureza dos pagamentos, as identidades dos depositantes e dos beneficiários das transferências;
- b) Poderá ser objeto de questionamentos das autoridades, a utilização de Nota de Débito para instrumentar tais reembolsos, posto que esse tipo de documento (não fiscal) é visto pelas autoridades como insuficiente para assegurar a dedutibilidade na empresa brasileira das despesas correspondentes ao ressarcimento em questão;
- c) Possíveis questionamentos das autoridades trabalhistas e previdenciárias, no sentido de cobrar as contribuições e encargos sobre os valores reembolsados pois, em última instância, a empresa brasileira estaria pagando integralmente os salários de tais empregados/diretores e, como tal, deveria estar assumindo o ônus pelos pertinentes encargos legais de folha de pagamentos; e
- d) Tributação de 25% de imposto de renda na fonte, com base no artigo 708 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), sobre os montantes remetidos a este título, o que torna a operação onerosa, caso não seja possível compensá-lo no exterior.

Por outro lado, caso o subsídio ou garantia mencionados acima sejam concedidos pela empresa estrangeira, e sem haver o posterior reembolso pela empresa, os valores pagos no exterior poderão ser considerados como remuneração paga pela empresa estrangeira e como tal poderão estar sujeitos aos depósitos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS.

O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) é um direito trabalhista indisponível, que consiste em um depósito obrigatório mensal em conta bancária vinculada em favor do empregado.

Referido depósito é feito pela empresa empregadora e corresponde a 8% da remuneração global do empregado. Os valores do depósito poderão ser resgatados de acordo com as hipóteses específicas definidas na legislação pertinente, tais como em situação de rescisão de contrato de trabalho por motivo de culpa recíproca ou de força maior, utilização do FGTS para aquisição de moradia própria, dentre outras.

Note que o art. 16 da Lei n. 8.036/1990 que regulamenta o FGTS, dispõe como liberalidade da empresa sujeita ao regime da legislação trabalhista equiparar seus diretores não empregados aos demais trabalhadores sujeitos ao regime do FGTS.

Entretanto, na qualidade de empregado, ou de diretor estatutário optante pelo FGTS, convém mencionar que a Instrução Normativa do Ministério do Trabalho e Emprego – MTE n. 84, de 13 de julho de 2010 estabeleceu orientações aos Auditores Fiscais do Trabalho para fiscalização do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e das Contribuições Sociais.

Referida Instrução Normativa, em seu art. 8º, parágrafo único, inciso V, dispõe que os recolhimentos do FGTS e das Contribuições Sociais, devidos pelo empregador, incidem sobre a remuneração paga ao empregado estrangeiro, em atividade no Brasil, independente do local em que for realizado o pagamento¹⁰.

Isso significa que nos casos em que parte da remuneração é paga no exterior ao estrangeiro que trabalha no Brasil, o respectivo valor também está sujeito aos depósitos de FGTS.

5 ASPECTOS FISCAIS DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Este capítulo abordará as formas de tributação que poderão ser aplicáveis à concessão de opção de compra de ações, para a pessoa física residente fiscal no Brasil, bem com as obrigações acessórias exigidas pela legislação tributária brasileira.

5.1 ASPECTOS GERAIS

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 153, inciso III, dispõe que compete à União a instituição de impostos sobre renda e

proventos de qualquer natureza. O parágrafo 2º. do supracitado artigo, determina que o imposto disposto no inciso III será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma de lei.

O art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN, modificado pela Lei complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, estabelece que, para fins de tributação, independe a denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, a origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Nesse sentido, salvo os casos expressamente estabelecidos por lei, estão sujeitos à tributação no Brasil os rendimentos do trabalho assalariado, incluindo-se os benefícios concedidos pela empresa a título de reembolso de despesas pessoais em favor dos empregados, denominados como salários indiretos.

Assim dispõe o art. 43 e respectivos incisos, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto n. 3.000 de 26 de março de 1999, com atualizações posteriores):

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregados, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como:

I – salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários;
[...]

XVI – outras despesas ou encargos pagos pelos empregadores em favor do empregado.

5.2 IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA

Conforme exposto nos itens anteriores, a legislação brasileira sobre o imposto de renda das pessoas físicas adota o princípio da universalidade da renda. De fato, para fins de tributação, independe a denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, a localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, a origem dos bens

produtores da renda e a forma de percepção das rendas ou proventos, bastando para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Tal princípio é aplicável aos contribuintes pessoas físicas, domiciliadas ou residentes no Brasil¹¹, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

Importante salientar que, para fins de imposto de renda das pessoas físicas, prevalece a sistemática da percepção efetiva ou regime de caixa, conforme art. 12 da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Na condição de residente fiscal no Brasil, os rendimentos auferidos de fontes brasileiras estarão sujeitos à tributação na fonte, com base na tabela progressiva mensal, cuja alíquota máxima é de 27,5%, enquanto os rendimentos de fonte estrangeira deverão ser tributados através do imposto mensal obrigatório – “carnê leão”, com base na mesma tabela progressiva (Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995).

O imposto de renda mensal obrigatório – “carnê leão” - recai sobre quaisquer rendimentos auferidos no exterior, bem como sobre os rendimentos recebidos de pessoas físicas no Brasil, tais como aluguéis pagos ou creditados em nome da pessoa física. Sobre a base de cálculo do “carnê leão” aplica-se a tabela progressiva mensal, devendo o pagamento do imposto ser realizado até o último dia útil do mês subsequente ao mês do recebimento dos rendimentos, pelo próprio contribuinte.

Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda podem ser deduzidas:

- i) As importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas de direito de família, quando em cumprimento de decisão ou acordo judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais;
- ii) A quantia fixa por dependente, por mês, conforme legislação vigente;
- iii) As contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Tais deduções somente podem ser aproveitadas quando não forem utilizadas no cálculo do imposto de renda retido na fonte, devido sobre os rendimentos recebidos de pessoa jurídica domiciliada no país.

Note que, do imposto de renda mensal devido na modalidade “carnê leão”, o contribuinte poderá deduzir o imposto de renda pago no exterior, desde que exista “Tratado Para Evitar a Dupla Tributação Da Renda” ratificado entre o Brasil e o país de origem dos rendimentos ou na hipótese de existência de Reciprocidade de Tratamento Fiscal, conforme estabelecido no art. 103 do RIR.

5.3 ACORDO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

Os residentes fiscais no Brasil terão seus rendimentos tributados com base no preceito da universalidade de renda. Em alguns casos, eventuais impostos pagos no exterior sobre os rendimentos submetidos à tributação no Brasil, poderão ser compensados com o imposto brasileiro devido.

O Brasil mantém acordo para evitar a dupla tributação com os seguintes países: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coréia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia e Ucrânia.

5.4 RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO

A reciprocidade de tratamento possibilita a compensação do imposto pago em determinado país com o imposto devido no Brasil. A reciprocidade é reconhecida em relação a alguns países, que embora o Brasil não mantenha Acordo para evitar a Dupla Tributação de Renda, consentem, com base em legislações internas, que o imposto estrangeiro seja igualmente utilizado como crédito fiscal por seus contribuintes locais.

A prova da reciprocidade de tratamento é feita mediante apresentação de cópia da lei publicada em órgão de imprensa oficial do país de origem dos rendimentos, traduzida por tradutor juramentado e autenticada pela representação diplomática do Brasil no mesmo país, ou mediante declaração desse órgão atestando a reciprocidade de tratamento tributário.

No caso dos Estados Unidos, Reino Unido e Alemanha, as autoridades brasileiras através de Ato Declaratório já reconheceram a reciprocidade de tratamento fiscal, o que possibilita a compensação do imposto pago naqueles países com o imposto devido no Brasil, sobre os mesmos rendimentos.

5.5 GANHO DE CAPITAL

Conforme disposições das Leis n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, e as alterações, e Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, a pessoa física residente no Brasil que auferir ganhos de capital na alienação, a qualquer título, de bens ou direitos, de qualquer natureza, está sujeita ao imposto de renda sobre o ganho de capital, de forma definitiva. Ademais, sujeitam-se ao imposto de renda sobre o ganho de capital, os indivíduos residentes no exterior que auferiram ganho de capital na alienação de bens e direitos localizados no Brasil.

Considera-se ganho de capital, a diferença entre o valor da alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição, exceto quando decorrentes de operações realizadas:

- i) em bolsa de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhados;
- ii) com ouro, ativo financeiro;
- iii) em mercados de liquidação futura fora da bolsa.

As operações acima, quando realizadas no Brasil estão sujeitas ao imposto sobre a renda variável, no entanto se realizadas no exterior, aplicam-se às regras de ganho de capital, aqui descritas.

O ganho de capital se sujeita à incidência do imposto de renda sob a forma de tributação definitiva à alíquota de 15%. O cálculo e o pagamento de referido imposto, quando da alienação de bens e direitos, devem ser efetuados em separado dos demais rendimentos tributáveis recebidos no mês, quaisquer que sejam. Note que, os prejuízos apurados em uma alienação não poderão ser compensados com ganhos obtidos em outra, ainda que ocorridas no mesmo mês. Ademais, vale ressaltar que, o imposto sobre o ganho de capital não poderá ser ajustado na Declaração de Ajuste Anual.

O imposto de renda sobre o ganho de capital pago em país com o qual o Brasil tenha firmado acordo para evitar a dupla tributação da renda ou naquele com o qual haja reciprocidade de tratamento, pode ser considerado como redução do imposto devido no País, até o limite do imposto devido no Brasil e desde que não tenha sido compensado ou restituído no exterior.

Note que, a legislação prevê a compensação do imposto sobre o ganho de capital com o imposto de mesma natureza pago no exterior, sendo que a sua operacionalização no Brasil se faz através do programa do cálculo de ganho de capital, disponibilizado pela Receita Federal do Brasil.

A Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005, art. 38, determina a isenção de imposto de renda nos ganhos de capital auferidos na alienação de bens e direitos de pequeno valor, cujo preço unitário de alienação, no mês em que esta se realizar, seja igual ou inferior a:

- i) R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), no caso de alienação de ações negociadas no mercado de balcão;
- ii) R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais), nos demais casos.

No caso de alienação, pela pessoa física residente fiscal no Brasil, de diversos bens ou direitos da mesma natureza, será considerado o valor do conjunto dos bens alienados no mês.

A isenção descrita no item (i) aplica-se apenas às alienações de ações negociadas no mercado de balcão brasileiro. Desta forma, às ações negociadas nos mercados internacionais aplica-se à isenção descrita no item (ii).

Ademais, não é tributável o ganho de capital auferido na alienação de bens localizados no exterior ou representativos de direitos no exterior, e na liquidação ou resgate de aplicações financeiras, adquiridas, a qualquer título, pela pessoa física, na condição de não residente.

Para fins de imposto de renda sobre o ganho de capital, são considerados contribuintes de referido imposto, as pessoas físicas residentes:

- i) no Brasil, que auferiram ganho de capital na alienação, a qualquer

título, de bens ou direitos, localizados no País ou no exterior, quando adquiridos em reais;

- ii) no exterior, que auferiram ganho de capital na alienação, a qualquer título, de bens ou direitos localizados no Brasil, observados os Acordos Internacionais.

O pagamento do imposto sobre o ganho de capital deve ser feito espontaneamente pelo alienante, até o último dia do mês subsequente àquele em que o ganho houver sido percebido, ou pelo procurador do alienante se este não for residente no Brasil, na data da alienação.

O imposto (de renda ou sobre o ganho de capital) pago após o vencimento deverá ser acrescido de:

- i) juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), para títulos federais, acumulados mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento;
- ii) multa de mora, calculada à taxa de 0,33%, por dia de atraso, a partir do primeiro dia após o vencimento do débito, limitada a 20%.

5.6 DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL

Todo residente fiscal no Brasil é obrigado a apresentar às autoridades fiscais, uma Declaração de Ajuste Anual relativamente a cada ano calendário (1º de janeiro a 31 de dezembro). Referida Declaração de Ajuste Anual deve ser entregue até o último dia útil de abril, sendo vedada à prorrogação deste prazo¹².

O objetivo da apresentação da Declaração de Ajuste Anual é de ajustar o montante de imposto pago e / ou retido durante o ano, com o montante de imposto anual devido, conforme apurado na Declaração. Nessa Declaração o indivíduo deve informar todos os rendimentos auferidos no Brasil e no exterior, bem como impostos pagos e retidos na fonte durante o ano, além de despesas e deduções permitidas.

Cabe salientar que uma das obrigações decorrentes da Declaração de Ajuste Anual é o preenchimento da relação de bens e dívidas

existentes em nome do contribuinte em 31 de dezembro do ano-calendário pertinente. O governo utiliza essas informações para verificar se a variação no patrimônio do contribuinte ocorrida de um ano para outro é compatível com os rendimentos declarados, razão pela qual os bens devem ser reportados conforme o custo de aquisição e não de acordo com o valor de mercado.

Assim, o contribuinte deverá informar os bens e direitos e os respectivos valores do custo de aquisição em moeda estrangeira, constantes nos instrumentos de transferência de propriedade. Ademais, deverá informar o montante de rendimentos auferidos originariamente em reais e / ou em moeda estrangeira utilizados na aquisição de bens e / ou direitos.

No formulário da Declaração de Ajuste Anual, na coluna referente ao ano corrente, o indivíduo deverá informar o valor em reais do custo de aquisição dos bens e direitos adquiridos. O valor de aquisição dos bens e direitos, quando expresso em moeda estrangeira, deve ser convertido em dólares dos Estados Unidos da América pelo valor fixado pela autoridade monetária do país emissor da moeda para a data da aquisição e, em seguida, em reais pela cotação do dólar fixada, para venda, pelo Banco Central do Brasil, para a data da aquisição.

O imposto sobre o ganho de capital deverá ser informado na Declaração de Ajuste. Entretanto, por se tratar de regime de tributação em separado, o imposto sobre o ganho de capital não será computado no cálculo global do imposto devido no ano calendário sobre os rendimentos auferidos pelo contribuinte.

5.7 DECISÕES DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Diante da falta de legislação específica acerca da tributação de concessão de opção de ações, destaco abaixo decisão do Conselho de Contribuintes, no sentido de indicar o posicionamento das autoridades fiscais brasileiras, consoante entendimento firmado na Solução de consulta RFB n. 05 de 04 de Janeiro de 2008:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
EMENTA: Cessão de direito – Opção de compra de ações cedidas gratuitamente por Empresa com sede no exterior a Diretor de subsidiária com sede no Brasil. O valor atribuído às opções de compra de ações, cedidas gratuitamente, por

empresa sediada no exterior a diretor de subsidiária com sede no Brasil não configura pagamento de rendimentos, devido à ausência de vínculo entre o beneficiário e a empresa cedente. Entretanto, a aquisição das referidas opções pela “holding” resultante de reestruturação societária ocorrida em virtude de operação de incorporação (evento previsto em contrato como antecipação do exercício da opção de compra), constitui operação de “reaquisição” de direitos, sujeita à apuração de ganho de capital pela pessoa física cedente. A diferença positiva entre o valor recebido e o valor pago na aquisição de tal direito (igual a zero), deverá ser oferecida à tributação pelo cedente (residente e domiciliado no Brasil) à alíquota de 15%, cujo imposto deverá ser recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

5.8 NORMAS DO BACEN (BANCO CENTRAL DO BRASIL)

A Circular n. 3.280/2005, que alterou o Regulamento do Mercado de Câmbio de Taxas Flutuantes, permite a realização de investimento brasileiro direto no exterior, através da participação direta ou indireta, por parte de pessoa física ou jurídica, residente, domiciliada ou com sede no País, em empresa constituída fora do Brasil.

Assim, os Bancos autorizados a operar no mercado de câmbio pelo Banco Central podem realizar transferências de recursos para o exterior, para fins de participação societária direta ou indireta, observando-se as seguintes condições:

- i) mediante autorização do Departamento de Organização do Sistema Financeiro (Deorf), quando se tratar de participação societária direta ou indireta, em instituição financeira ou assemelhada, no exterior;
- ii) mediante apresentação da respectiva documentação, quando se tratar de participação societária em empresas localizadas no exterior não incluídas no item acima.

5.8.1 DECLARAÇÃO DE CAPITAIS BRASILEIROS NO EXTERIOR

A Declaração de Capitais Brasileiros foi instituída, através da Circular com o objetivo de prestar informações anualmente ao Banco

Central acerca dos bens e direitos possuídos por pessoas físicas ou jurídicas, no exterior, em valor superior a USD 100.000,00. Dessa forma, as seguintes informações devem constar de referida Declaração:

- i) depósito no exterior;
- ii) empréstimo em moeda
- iii) financiamento, leasing e arrendamento financeiro;
- iv) investimento direto;
- v) investimento em portfólio;
- vi) aplicação em derivativos financeiros; e
- vii) outros investimentos.

A entrega desta Declaração, normalmente, ocorre até o final do mês de maio de cada ano ou em outra data, de acordo com as normas do BACEN.

5.9 FONTE PAGADORA DOS RENDIMENTOS

O art. 122 do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei n. 5.172/66 – estabelece que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O sujeito passivo se qualifica como contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador e responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei, que é o caso das fontes pagadoras de rendimentos.

O Regulamento do imposto de renda (RIR/99), por sua vez, dispõe em seu art. 722 que a fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido.

Dessa forma, a responsabilidade exclusiva pela retenção do imposto na fonte é da pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. Aliás, o próprio CTN não reputa como válidos acordos que visem

modificar tal responsabilidade, ao estabelecer em seu art. 123 que, salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Diante da legislação tributária acima mencionada, importante definir a fonte pagadora dos rendimentos e, conseqüentemente, a responsabilidade pela retenção do imposto de renda.

5.10 EFEITOS DO REGIME TRIBUTÁRIO TRANSITÓRIO (RTT)

A introdução da Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007 no ordenamento jurídico brasileiro e, conseqüentemente, dos novos métodos e critérios contábeis, exigiu uma adaptação da legislação fiscal a fim de ajustar os impactos fiscais que poderiam ser gerados pela nova lei.

A lei publicada em 2007 introduziu novos métodos e critério contábeis, porém sem a devida alteração ou adequação da legislação tributária, o que poderia gerar efeitos fiscais relevantes para as empresas e, conseqüentemente, insegurança jurídica aos contribuintes.

Fora então instituído pela Receita Federal do Brasil (RFB), através da Medida Provisória n. 449 de 3 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei n. 11.941 de 27 de dezembro de 2009, o Regime Tributário de Transição (RTT) de apuração do lucro real, a fim de disciplinar os efeitos tributários gerados pelos novos métodos e critérios contábeis, buscando assim a neutralidade tributária.

Nos anos de 2008 e 2009 o RTT foi considerado facultativo para as empresas, em consonância com o disposto no art. 62 da Constituição Federal de 1988, incluído através da Emenda Constitucional n. 32 de 2001. Referido artigo determina que medida provisória que vise majoração de tributos, somente poderá produzir efeitos no exercício seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. Considerando a publicação da Lei n. 11.941 em 2009, o regime tributário passou a ser obrigatório a partir de 2010.

A referida Lei n. 11.941 determina que as alterações introduzidas pela Lei n. 11.638, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro

liquido do exercício, não devem impactar na apuração do lucro real nas pessoas jurídicas sujeitas ao RTT, devendo observar os critérios anteriormente vigentes até 31 de dezembro de 2007, não devendo impactar na carga tributárias das empresas. A aplicação do RTT se faz necessária até que seja editada uma norma tributária que possa regular os efeitos tributários gerados pela mudança nos critérios contábeis.

Como já anteriormente exposto, a alteração da Lei n. 6.404, através da Lei n. 11.638, os pagamentos efetuados pela companhia baseados em ações devem ser contabilizados como remuneração. Consequentemente, a remuneração deverá ter seus efeitos reconhecidos na apuração do imposto de renda e das contribuições trabalhistas e demais encargos trabalhistas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tema remuneração baseada em ações, comumente conhecido como planos de *stock options*, apresenta entendimentos diversos entre as autoridades estaduais e federais brasileiras, em virtude das recentes alterações introduzidas na contabilidade das empresas brasileiras.

As mudanças contábeis introduzidas pela Lei n. 11.638, de 2007, alteram a forma de contabilização dos pagamentos efetuados pelas empresas baseados em ações. Em linhas gerais, as empresas devem contabilizar tais pagamentos como despesa de remuneração, independentemente se a entidade brasileira assumiu o ônus ou não de tais pagamentos, conforme determina o IFRS 2 e CPC 10.

No entanto, a legislação tributária brasileira, não foi alterada para abarcar as alterações contábeis, gerando discussões e interpretações diversas sobre o tema.

As despesas contabilizadas como remuneração, tem como contrapartida um registro no passivo circulante da empresa. Consequentemente, do ponto de vista fiscal, acarretam em custos e encargos corporativos, tais como: contribuições previdenciárias e encargos trabalhistas.

Porém, alterações meramente contábeis podem gerar impactos fiscais para as empresas? A Receita Federal do Brasil, através da introdução do Regime Tributário Transitório – RTT, disciplinou os efeitos tributários gerados pelas novas regras contábeis,

determinando que os novos critérios contábeis não tenham efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Em virtude da introdução do RTT na legislação tributária brasileira, o efeito tributário no que diz respeito ao imposto de renda e contribuição social foi neutralizado. No entanto, ainda restam dúvidas sobre a contribuição previdenciária, ou seja, se ela é devida ou não.

Como visto acima, a legislação previdenciária determina que a contribuição é devida sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título. Considerando que o pagamento de remuneração baseado em ações, em muitos casos, tem caráter remuneratório, pode-se dizer que a contribuição é sim devida, o que eleva o custo corporativo das empresas.

Cumprе ressaltar que, em muitos casos, o pagamento baseado em ações é feito pela entidade no exterior, sem repasse de custos para a empresa brasileira, sendo que esta não assume o ônus da transação realizada. Neste cenário, as partes envolvidas são um indivíduo residente fiscal no Brasil e a empresa localizada no exterior, o que não poderia gerar aumento na carga tributária da empresa brasileira, fato este que fere o princípio da estrita legalidade.

Por outro lado, o indivíduo pessoa física se torna o responsável tributário pelo pagamento de imposto sobre tal pagamento, seja como de natureza de remuneração ou ainda como ganho de capital auferido na venda de uma ação.

Ocorre que as recentes discussões judiciais, acima citadas, demonstram que as autoridades ainda não tem uma interpretação unânime sobre o assunto, tendo preferido diversas decisões favoráveis aos contribuintes, afastando os pagamentos feitos através dos planos de *stock options* do conceito de remuneração. Por outro lado, o CARF decidiu que determinados planos estão sim sujeitos às contribuições previdências.

Pode ser concluir, portanto, que as diferentes decisões decorrem de planos diferentes oferecidos pelas empresas. Como dito, os planos de *stock options* não tem legislação específica no Brasil, sendo que os planos regularmente oferecidos são aqueles desenvolvidos pela empresa matriz, localizada no exterior, onde os planos tem

amparo legal. Ao oferecer estes planos no Brasil, nos deparamos com situações diversas e polemicas, resultando em aumento da carga tributária, ou ainda grande exposição ao fisco brasileiro e, conseqüentemente, grande probabilidade de autuações pelas autoridades fiscais.

Sendo assim, ao oferecer planos de remuneração em ações, comumente conhecidos como *stock options*, as empresas devem observar a legislação brasileira e adaptar os planos existentes às regras locais, visando reduzir os impactos fiscais no País, seja para a pessoa física ou para a pessoa física.

NOTAS

1 Os 46 Pronunciamentos Técnicos estão catalogados e disponíveis no site: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em: 06 mai. 2014.

2 Informações disponíveis em: <<http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs2>>. Acesso em: 06 mai. 2014.

3 Informações disponíveis em: <<http://www.iasplus.com/en/binary/pressrel/0906ifrs2amendment.pdf>>. Acesso em: 06 mai. 2014.

4 Informações disponíveis em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Pronunciamentos_tecnicos_2010.pdf>. Acesso em: 07 mai. 2014.

5 Informações disponíveis em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=41>>. Acesso em: 07 mai. 2014.

6 Salário utilidade conforme art. 458 da CLT: “além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações “in natura” que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas”.

7 BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo De Instrumento n. 0009944-50.2013.4.03.0000/SP. Quinta Turma. Relator : Desembargador Federal André Nekatschalow, São Paulo: J. em: 31 jul. 2014. Disponível em: <www.trf3.jus.br>. Acesso em: 07 mai. 2014.

8 “Carf decide que plano de stock option deve ser tributado” Jornal Valor Econômico. Data de publicação: 21 jun. 2013. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/3169424/carf-decide-que-plano-de-stock-option-deve-ser-tributado#ixzz2X8THB88H>>. Acesso em: 07 mai. 2014.

9 O Regulamento de Mercado de Cambio e Capitais Internacionais (RMCCI) foi instituído pela Circular n. 3.280, de 9 de março de 2005, do Banco Central do Brasil. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/2005/pdf/circ_3280_v3_P.pdf>. Acesso em: 07 mai. 2014.

10 Art. 8º Consideram-se de natureza salarial, para fins do disposto no art. 5º, as seguintes parcelas, além de outras identificadas pelo caráter de

contraprestação do trabalho:

Parágrafo único. As contribuições mencionadas no art. 5º também incidirão sobre:

V - remuneração paga a empregado estrangeiro, em atividade no Brasil, independente do local em que for realizado o pagamento.

11 Nos termos da Instrução Normativa SRF n. 208, de 27 de setembro de 2002, e suas alterações, considera-se residente fiscal no Brasil, a pessoa física, que resida no Brasil em caráter permanente; que se ausente do Brasil para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situados no exterior; que ingresse no Brasil com visto permanente, a partir da data da chegada; que ingresse no Brasil com visto temporário para trabalhar com vínculo empregatício, que ingresse com visto temporário, sem vínculo empregatício, na data em que completar 184 dias de permanência no País, consecutivos ou não, dentro de um período de 12 (doze) meses; brasileira que adquiriu a condição de não residente fiscal e retorne ao País com animo definitivo, na data da chegada.

12 Mais informações disponíveis no site da Receita Federal do Brasil – RFB em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoafisica/irpf/2013/declaracao/obrigatoriedade.htm>>. Acesso em: 07 mai. 2014.

REFERÊNCIAS

BRASIL. BANCO CENTRAL **Circular n. 3.280, de 9 de março de 2005**. Regulamento de Mercado de Cambio e Capitais Internacionais (RMCCI). Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/2005/pdf/circ_3280_v3_P.pdf>. Acesso em: 07 mai. 2014.

____. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 05 mai. 2014.

____. **Lei n. 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 07 mai. 2014.

____. **Decreto- Lei n. 5.452, de 1º de Maio de 1943**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm>. Acesso em: 07 mai. 2014.

____. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 10 ago. 2013.

____. **Lei n. 7.713, de 22 de Dezembro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm> . Acesso em: 07 mai. 2014.

____. **Lei n. 8.036, de 11 de Maio de 1990**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8036consol.htm>. Acesso em: 07 mai. 2014.

____. **Lei n. 8.212, de 24 de Julho de 1991**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 07 mai. 2014.

____. **Lei n. 9.250, de 26 de Dezembro de 1995**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm>. Acesso em: 07 mai. 2014.

____. **Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 10 ago. 2013.

____. **Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009**. Disponível em: <<http://www>>.

planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 10 ago. 2013.

____. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa n. 208, de 27 de setembro de 2002**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2082002.htm>>. Acesso em: 05 mai. 2014.

____. MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO. **Instrução Normativa n. 84, de 13 de julho de 2010**. Disponível em: <http://portal.mte.gov.br/data/files/FF8080812BD96D6A012BE3C7CEB2748F/in_20100713_84.pdf>. Acesso em: 07 mai. 2014.

____. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999)**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>>. Acesso em: 05 mai. 2014.

____. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de consulta n. 05, de 04 de Janeiro de 2008**. Disponível em: <<http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>>. Acesso em: 07 mai. 2014.

____. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **Agravo De Instrumento n. 0009944-50.2013.4.03.0000/SP**. Quinta Turma. Relator: Desembargador Federal André Nekatschalow, São Paulo: J. em: 31 jul. 2014. Disponível em: <www.trf3.jus.br>. Acesso em: 07 mai. 2014.

____. TRIBUNAL SUPERIOR DO TRABALHO. **Embargos Declaratórios em Agravo De Instrumento em Recurso De Revista n. 89600-84.2009.5.03.0009**. Terceira Turma. Relator Ministro: Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira, Brasília: J. em: 28 set. 2011. Disponível em: <www.tst.jus.br>. Acesso em: 07 mai. 2014.

____. TRIBUNAL SUPERIOR DO TRABALHO. **Agravo De Instrumento em Recurso De Revista n. 89600-84.2009.5.03.0009**. Terceira Turma. Relator Ministro: Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira, Brasília: J. em: 22 jun. 2011. Disponível em: <www.tst.jus.br>. Acesso em: 07 mai. 2014.)

CARDOSO, Oscar Valente. Contribuições previdenciárias e verbas controversas: stock options. **Revista Dialética de Direito Tributário nr. 198**, 2012.

CHIAVENATO, I. **Gestão de Pessoas: o novo papel dos recursos humanos nas organizações**. Rio de Janeiro: Campus, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 2007/001103. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil.** Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001103>. Acesso em: 05 mai. 2014.

____. **Resolução n. 2005/001055. Cria o Comitê De Pronunciamentos Contábeis (CPC).** Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055>. Acesso em: 07 mai. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Deliberação n. 619/09, de 22.12.2009 - Interpretação Técnica ICPC 10.** Interpretação sobre a aplicação inicial do ativo imobilizado e à propriedade para investimento dos pronunciamentos técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/Normas.asp>>. Acesso em: 05 mai. 2014.

____. **Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento baseado em ações.** Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/Normas.asp>>. Acesso em: 07 mai. 2014.

CUNHA, Luiz Fontoura. Stock options: uma análise sobre sua tributação. **Revista Dialética de Direito Tributário nr. 203**, 2012.

IACAFM LIMITED. **IFRS: Aplicando o IAS 19 e IFRS 2 para a Contabilização de Benefícios a Empregados.** Reino Unido: Watson Publishers, 2012.

VALOR ECONÔMICO. “Carf decide que plano de stock option deve ser tributado” **Jornal Valor Econômico**. Data de publicação: 21 jun. 2013. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/3169424/carf-decide-que-plano-de-stock-option-deve-ser-tributado#ixzz2X8THB88H>>. Acesso em: 07 mai. 2014.

____. “TRF impede tributação de plano de stock option” **Jornal Valor Econômico**. Data de publicação: 04 set. 2013. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/3169424/carf-decide-que-plano-de-stock-option-deve-ser-tributado#ixzz2X8THB88H>>. Acesso em: 07 mai. 2014.

A EXIGÊNCIA DE ICMS PELO ESTADO DE SÃO PAULO SOBRE DOWNLOAD DE JOGOS ELETRÔNICOS (VIDEOGAMES): COMPETÊNCIA E PACTO FEDERATIVO

Soraya Keiko Tomita Alves

1 INTRODUÇÃO

A tributação de *softwares* é um assunto que já vem sendo discutido no Brasil há muitos anos e, ainda assim, o legislador não se posicionou de maneira clara e definitiva, a ponto de aniquilar as dúvidas dos contribuintes e demais profissionais militantes na área fiscal a respeito dessas operações.

A discussão inicial se fixa principalmente acerca da caracterização do *software* como bem ou serviços, envolvendo uma disputa da competência tributária entre estados e municípios ao exigirem os respectivos impostos, ICMS e ISS, sobre o mesmo bem.

Após longa discussão e grandes disputas judiciais sobre o tema, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, em duas decisões¹, se manifestou sobre o tema, entendendo que os programas de computador produzidos e comercializados em série, e portanto, produzidos em massa e colocado à disposição dos consumidores em geral, chamados de “*softwares* de prateleira” ou “*softwares* padrão”, são considerados mercadorias, sujeitas ao ICMS. Já em relação aos *softwares* elaborados especialmente para certos usuários, para atendimento de fins específicos, concluiu o STF pela categoria de prestação de serviços, ofertando-os, deste modo, à tributação pelo ISS.

Posto isto, poderíamos dizer que a problemática tributária, no tocante à seara dos *softwares*, estaria sanada, se não fosse, é claro, o desenvolvimento da tecnologia que culminou no método de disponibilização de *softwares* por intermédio de *download*.

Atualmente, com as inúmeras facilidades que a internet possibilita, observa-se uma crescente evolução no comércio eletrônico (*e-commerce*), marcando uma nova fase no mundo econômico da tecnologia da informação, ao qual permite a realização de compra e venda direta de produtos, sem a necessidade do contato físico entre as partes. E o comércio eletrônico de produtos adquiridos virtualmente, por *download*, tem se demonstrado em crescente

expansão pelo mercado consumidor, principalmente no que tange aos jogos eletrônicos.

A celebração de contratos de negócios mediante a utilização de meios eletrônicos se tornaram comuns, e neste ambiente se torna difícil precisar o local da efetiva realização da transação, pois no ambiente virtual é complexo configurar o estabelecimento realizador da operação mercantil.

Com o advento do *download* novas questões no âmbito tributário voltaram a surgir, acerca da disponibilização dos *softwares*: Seria o *software*, adquirido por *download*, também uma mercadoria? Mesmo frente à inexistência de uma plataforma física? Seria ele um tipo de serviço, decorrente de uma cessão de uso?

Repercutindo a estas grandes mudanças, observa-se que o mundo jurídico não evoluiu na mesma proporção dos fatos, principalmente no que confere às questões econômicas que impliquem em atualização do sistema tributária para recepção dos produtos adquiridos virtualmente, respeitadas suas peculiaridades.

No Brasil, o ICMS, de competência estadual, é o principal imposto do sistema tributário, sendo responsável em 2010 por 26,5% da arrecadação tributária total. A não arrecadação do principal imposto sobre o valor agregado brasileiro das operações via internet poderia levar a uma grande erosão dessa importante base tributária (RODRIGUES; SOARES; CASTRO, 2013).

Vislumbrando uma potencial perda de arrecadação, o estado de São Paulo, através do Decreto n. 51.619 de 27 de fevereiro de 2007, dispôs sobre a incidência do ICMS sobre jogos eletrônicos de vídeo (*videogames*), independentemente da natureza do seu suporte físico e do equipamento no quais seja empregados, ficando evidente a cobrança do ICMS pelo fisco paulista sobre os jogos eletrônicos, independentemente da mídia física.

Sobre esta exigibilidade, o estudo abarcará a análise da possível incidência do ICMS sobre jogos eletrônicos (*videogames*), cuja comercialização é realizada pela internet, mediante a transmissão do bem (intangível), via *download*, do vendedor para o adquirente do produto.

O tema da tributação de produtos comercializados no ambiente virtual tem-se demonstrado relevante, pois não é clara a incidência do ICMS sobre uma transação dentro do comércio eletrônico. A falta de disposição legal sobre o tratamento tributário a ser dispen-

didado sobre a operação implicará na análise das normas de soluções de conflito de competência entre as unidades federadas.

É notório que o atual ordenamento jurídico, não acompanhou a evolução tecnológica no que diz respeito à forma de tributação do download de jogos eletrônicos (*videogames*), gerando discussões polêmicas sobre a efetiva incidência do ICMS, bem como o conflito de competência para definir o local de ocorrência do fato gerador, os quais passaremos a tratar neste estudo.

2 COMÉRCIO ELETRÔNICO

Para a realização de uma operação de compra e venda no comércio eletrônico (*e-commerce*) se faz necessária uma empresa que forneça produtos, mercadorias ou serviços e um potencial cliente com intenção de adquiri-los por intermédio de um site na internet.

Apesar da definição de comércio ser ampla, Guilherme Cezaroti estabelece que “no comércio eletrônico, independentemente da forma de transação entre as partes, os adquirentes e os vendedores de produtos tangíveis ou não, são sempre conectados eletronicamente” (CEZAROTI, 2005).

Considerando que, atualmente, a internet é uma das maiores redes de comunicação mundiais, utilizada em grande parte para troca de informações, transferência de dados, pesquisas, consultas, envio e recebimento de mensagens eletrônicas, naturalmente, este também é o meio mais utilizado no comércio eletrônico, seja para realização de transações de um bem a ser entregue diretamente por meio da própria rede de internet (transação direta) ou, seja pela entrega do bem através de uma circulação física (transação indireta).

A grande questão não gira em torno da compra de bens corpóreos via internet, uma vez que nesse tipo de operação ainda é possível o acompanhamento da circulação da mercadoria, o problema é quando a transação tem como objeto bem intangível, como no caso de *download* de *software*.

O objeto do estudo refere-se às transações de compra e venda de produtos mediante a entrega virtual, ou seja, dos produtos intangíveis que são entregues através da estrutura digital da internet, como ocorre, por exemplo, na comercialização de jogos eletrônicos - *software* de *videogames*, estas classificadas como transação direta ou entrega em tempo real (*online*).

Segundo a obra de Daniela Braghetta, a operação classificada como “direta” no comércio eletrônico se dá com a realização de todas as fases: de compra, venda, pagamento e entrega do bem pela internet.

(...) classifica como “direta” a ocorrência de comércio eletrônico, quando todos os procedimentos das ações são realizados on-line, quais sejam a escolha, a encomenda e a entrega eletrônica do bem ou do serviço feitos por intermédio do computador, sem passar por qualquer forma de fronteiras geográficas, ocorrendo a entrega do mesmo sem a necessidade de utilização de serviços postais, como na aquisição de programa de computador ou conteúdos de diversão. (BRAGHETTA, 2003, p. 132-133)

Na forma direta, todas as etapas de transmissão da mensagem, pela compra de um produto qualquer, requerem única e exclusivamente a existência de dois computadores e comunicação entre eles (no caso, por meio da rede mundial, conhecida pela Internet). Em outras palavras, o emissor da mensagem (comprador) se comunica com o receptor (vendedor) por meio de seu computador, e este (vendedor), tendo conhecimento da concretização do pagamento acertado, se utilizará do mesmo meio de comunicação (o computador) para enviar o produto adquirido.

Observa-se que nesse tipo de transação, a disponibilização de alguns dados pessoais no site do fornecedor é suficiente para realizar o *download* do *software*, ou seja, a sua aquisição. As partes envolvidas ao negócio jurídico não celebram através de instrumentos formais, o contrato de compra e venda. As transações eletrônicas são efetivadas, quando requerido pelo fornecedor, mediante o “aceite” eletrônico do termo de acordo e condições. Nesse caso, não ocorrerá a circulação de um bem físico, pois o recebimento do bem ocorrerá através da mera transmissão de dados.

3 CARACTERIZAÇÃO DOS JOGOS-ELETRÔNICOS DE VÍDEO (VIDEOGAME) COMO SOFTWARE

Para se caracterizar a incidência do ICMS sobre jogos eletrônicos de vídeo (*videogames*) se faz necessário identificar a natureza jurídica do bem.

De acordo com o Ministério da Justiça, através da Portaria n. 1.643/2012 regulamenta-se o processo de classificação indicativa de jogos eletrônicos como sendo “*software* audiovisual de entretenimento audiovisual que permite ao usuário interagir com imagens enviadas a um dispositivo que as exibe - geralmente, uma televisão ou um monitor” (art. 2º, V). Ainda, segundo o art. 3º e parágrafos, os jogos eletrônicos vendidos ou distribuídos gratuitamente no Brasil por meio de download incluem aqueles acessados no território nacional em lojas virtuais direcionadas ao público brasileiro, ainda que hospedados em servidores de outro país.

O *software*, de acordo com o artigo 1º da Lei n. 9.609 de 19 de fevereiro de 2008, ou o programa de computador “é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificado, contido em suporte 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”.

As derivações de programas de computador podem constituir novos programas feitos a partir de outros, e cada um deste conterá características próprias e distintivas para a sua respectiva funcionalidade.

Desta forma, o regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o mesmo conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no país (Lei de Direitos Autorais – Lei n. 9.610/98).

Conceituado que o jogo-eletrônico (*videogame*) é um software deverá ser conferido o mesmo tratamento jurídico.

4 TRIBUTAÇÃO SOBRE O PROGRAMA DE COMPUTADOR (SOFTWARES)

A propriedade intelectual comercializada através da cessão de direito no comércio eletrônico, tais como livros, músicas e softwares por *download* são considerados como uma comercialização de bens intangíveis.

A aquisição de uma licença de uso de um programa de computador (*software*), por exemplo, o *videogame*, refere-se a uma cessão de direito de uso de uma propriedade intelectual, ou seja, sobre

este bem intangível, o adquirente poderá explorar a sua utilização, mas não sobre os direitos ao programa.

Atualmente, no ambiente cibernético, as obras intelectuais e outros objetos de proteção autoral são disponibilizados na internet de duas formas: no ambiente de livre acesso, ou no ambiente de acesso controlado.

Em ambas as situações, o usuário da internet, dentro do âmbito de um computador pessoal, terá acesso para ver, ler e ouvir a obra intelectual ou fonograma, o que diferencia é que no ambiente de acesso controlado, o usuário somente terá acesso a estas disponibilidades, mediante pagamento.

Quando a obra intelectual é disponibilizada ao público para armazenamento, reprodução e utilização em base de dados eletrônicos, mediante pagamento, se configuram como comercialização da cessão de direito de uso de uma propriedade intelectual.

Há uma distinção entre cessão do direito autoral e a cessão de direito de uso de uma propriedade intelectual, no primeiro caso há um direito do autor que não pode ser desmaterializado e no segundo caso uma transferência de uso desta propriedade que pode ou não haver uma transação econômica.

A tributação sobre as operações decorrentes cessão de uso dos programas de computador – (*software*), é de longa discussão, pois dois entes federativos - estados e municípios - disputam a sua legalidade.

A Lei Complementar n. 116 de 31 de julho de 2003, dispõe que o fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos municípios, decorre da prestação dos serviços constantes na lista anexa a Lei, dentre eles, o item 1.05 da lista de serviços referente ao “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”.

Já os estados exigem o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre os softwares comercializados em escala, os denominados “softwares de prateleira”, pois entendendo que o mesmo se encontra abarcado no conceito de mercadoria.

Como já colocamos acima, devido às grandes disputas judiciais sobre o tema, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal² -se manifestou sobre a incidência do ICMS, entendendo que os programas de computador produzidos e comercializados em série,

chamados de softwares customizados ou padrão, são considerados mercadorias, *in verbis*:

Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” – matéria exclusiva da lide -, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópia ou exemplar dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamando “*software* de prateleira” (off the shelf) – os quais, materializado o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadoria postas no comércio (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 176.626-6/SP. Primeira Turma. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília: J. em 10 nov. 1998. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 08 mai. 2014).

Seguindo Daniela Braghetta os efeitos do comércio eletrônico sobre “o software colocado à disposição do consumidor final por meio de uma licença a terceiro para efetivação de sua venda, denomina-se “de prateleira”, revestindo-se de característica de mercadoria posta no mercado para comercialização, o que já é suficiente para enquadrá-lo no campo de competência do ICMS” (BRAGHETTA, 2003, p 174).

Neste mesmo sentido, na obra de Guilherme Cezaroti:

A cessão de direito de propriedade intelectual, entende que a cessão de direito de uso do programa de computador pode ser qualificada como venda de mercadoria intangível, porque há transferência de todos os direitos sobre o programa de computador de forma que a referida operação pode ser tributada pelo ICMS. O preço que o consumidor paga pelo software se refere ao direito de uso sobre o conjunto de informações e não todos os direitos sobre o programa (CEZAROTI, 2005, p. 118).

5 ICMS - IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO

Encontra-se prevista no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, a atribuição de competência aos estados e ao distrito federal para instituir imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Em breve análise deste artigo, podemos compreender que a CF/88, de modo exaustivo, definiu a hipótese de incidência do ICMS. Visando embasar o presente estudo, passaremos a discorrer sobre o sentido jurídico de cada uma das palavras que originaram o ICMS, conforme segue:

5.1 OPERAÇÕES

A definição do termo “operações” nas palavras de Maria Helena Diniz, refere-se a “qualquer realização de negócios mercantis e transações comerciais” (DINIZ, 2005, p. 446).

Nesse mesmo sentido, os autores Geraldo Ataliba e Cléber Giardino definem a expressão “operação” como sinônimo de “negócio jurídico” (ATALIBA; GIARDINO apud BRAGHETTA, 2003, p.107).

Paulo de Barros Carvalho conceitua “operações” como “atos ou negócios jurídicos hábeis a provocar a circulação de mercadoria, adquirindo neste momento a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento” (CARVALHO apud BRAGHETTA, 2003, p. 170).

Em que pese o termo “operações” possuir diversos significados, podemos concluir que a “operação” decorre da existência de um ato ou negócio jurídico, voluntariamente realizado entre partes à luz do direito privado.

Considerando exclusivamente o cerne da questão na materialidade da incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, o imposto deve incidir sobre um ato ou negócio jurídico.

5.2 CIRCULAÇÃO

O termo “circulação” nos remete a ideia de movimento, entretanto

a interpretação deste termo pode ser aplicada de várias formas, a depender do contexto e dos seus sinônimos.

Novamente remetendo-nos à obra de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (ATALIBA; GIARDINO apud BRAGHETTA, 2003, p. 111-112) “circular”, significa para o direito, mudar de titular. Se um bem ou mercadoria muda de titular, ocorre a circulação, para efeitos jurídicos.

Os referidos autores definem ainda que a circulação também ocorre pela mera transferência de posse da mercadoria, como segue, “não só a transferência da propriedade, *stricto sensu*, importa em circulação, como, também, a mera transferência de posse – a título negocial – produz circulação, quando esta implique em transferir poderes jurídicos típicos do domínio, conferindo ao transmitido disponibilidade jurídica sobre a mercadoria”.

Desta forma, a “circulação” não pode se restringir apenas pela transferência física da mercadoria, devendo ser observado o cenário real do atual contexto econômico, assim, com base na teoria comunicacional, Daniela Braghetta afirma: “O “texto”, na teoria comunicacional do direito, não significa que o objetivo do cientista do direito seria tão somente transcrever as palavras do legislador, assim se o termo “circular” seria a saída física de algo, este não representaria a realidade fático-jurídica do termo” (BRAGHETTA, 2003, p. 114).

Em artigo publicado sobre a circulação jurídica como hipótese de incidência do ICMS no regime de substituição tributária progressiva, Alexandre Henrique Salema Ferreira discorre que “mera circulação física é imprópria para alcançar a hipótese de incidência do ICMS abstratamente prevista em lei. A mercadoria que circula e que faz nascer a obrigação tributária não se movimenta apenas fisicamente, mas circula essencialmente sob o aspecto jurídico” (2003).

Neste sentido, a transferência de propriedade ou mera transferência de posse não pressupõe a efetiva ocorrência de uma saída física do bem ou da mercadoria, não podendo este ser caracterizado como fato determinante para ocorrência da circulação.

Por isto, especificamente para fins de incidência do ICMS, deve-se refletir que o termo “circular” extrapola o sentido meramente físico para alcançar os aspectos jurídicos, devendo ser observada duas possibilidades de circulação de mercadorias, que podem se

encontrar desconexas com a situação real, ou seja, a circulação jurídica pode ou não coincidir com a circulação física.

Desta forma, para fins de incidência do ICMS não deve ser admitida a mera a saída física da mercadoria para efeito de tributação do imposto e sim a sua circulação jurídica, ainda que não exista uma circulação física.

Em análise a hipótese de incidência de ICMS sobre downloads de *softwares*, por se tratar de um bem intangível de transmissão via internet, se faz necessário uma análise minuciosa das características desse tipo de operação para que enfim a caracterize como uma circulação de mercadoria.

5.3 MERCADORIA

Analisando o texto constitucional verifica-se que não há de modo expresso e exaustivo, uma definição do que venha a ser “mercadoria”. Desta forma, buscando conceitos teóricos na jurisprudência, a definição de “mercadoria” nas palavras de Maria Helena Diniz, é “1. Coisa que serve de objeto à compra e venda mercantil. 2. Aquilo que se compra para revender. 3. Conjunto de bens apropriáveis, que são objeto de comércio ou de circulação econômica, abrangendo os gêneros (produtos da terra), as fazendas ou efeitos (coisas carregadas a bordo para trocar ou vender)” (2005, p. 256).

Já para a autora a definição de “coisa” diferencia-se de “bem” da seguinte forma:

Coisa: a) bem material ou imaterial que tem valor econômico, servindo de objeto a uma relação jurídica. Todo bem é coisa, mas nem toda coisa é bem. A coisa abrange tudo que existe na natureza, exceto a pessoa, mas como bem só se considera coisa existente que proporciona ao homem uma utilidade e é suscetível de apropriação, fazendo, então, parte do seu patrimônio. (DINIZ, 2005, p. 638).

Em *contrario sensu*, “no antigo Código Comercial (Lei n. 556, de 25 de Junho de 1850) a definição de mercadoria não é encontrada, entretanto, toda vez que o Código faz alusão à mercadoria, o faz no sentido de ser um bem móvel, objeto de comércio como consta no art. 10, itens 4, 33, 191, 200, 201, 273 e 446.” (BORGES; REIS, 1995, p. 26). (),

Art. 191 - O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição (artigo nº. 127). É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para revendê-los por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante. (revogado).

De todo exposto, vale ressaltar que na Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar n. 87/96 não há previsão que se defina de forma clara e exaustiva o conceito de “mercadoria”, bem como não se estabelece que para fins de incidência do ICMS, que as mercadorias precisam ser bens tangíveis ou corpóreos.

6 CORPORALIDADE DAS MERCADORIAS

Os bens corpóreos ou materiais, na regra geral, podem ser definidos como aqueles perceptíveis pelos cinco sentidos humanos, a saber: audição, olfato, paladar, tato e visão. Conectando, assim, os fatos de corporalidade aos sentidos humanos, Guilherme Cezaroti, demonstra que para os bens do comércio eletrônico, mesmo sem o suporte físico, a mercadoria ou o bem pode ser suscetível a um dos sentidos humanos, pois considera que a “ausência de suporte não implica que o bem seja imaterial, porque os bens que são comercializados eletronicamente são empiricamente perceptíveis aos seus consumidores, através de sinais visíveis à visão humana” (CEZAROTI, 2005, p. 81-82).

Retomando ainda aos fatos que foram levados à Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, no já citado Recurso Extraordinário n. 176.626-3/SP, , discorreremos:

- a) Em leitura da íntegra dos votos proferidos pelos relatores, podemos depreender que é unânime o posicionamento em favor da cobrança do ISS sobre as operações de licenciamento e cessão de uso de programas de computador por encomenda, ainda que os softwares sejam comercializados por intermédio de plataforma física (disquete ou chip);
- b) Em análise dos autos do RE em epígrafe, argumentou o Estado de São Paulo, em favor da arrecadação do ICMS, definido que o *software* é fruto de uma produção intelectual do programador e que por isso, optou o legislador pátrio por protegê-lo como se protege o direito autoral. Todavia, o fato do programa de computador ser protegido pela lei dos direitos autorais não implica no fato de não se poder caracterizá-lo como mercadoria. Citando ainda que, “quem adquire um livro, por exemplo, não obstante possa ter o domínio sobre o objeto corpóreo que o mesmo representa, não adquire propriedade sobre a obra intelectual nele contida. Da mesma forma o programa de computador: quem adquire o disquete contendo o programa, passa a ter o domínio sobre o disquete e não sobre a obra intelectual que ele contém”.³

Nas palavras do Ministro Sepúlveda Pertence, os argumentos contrários ao Estado de São Paulo e que sustentaram, de modo irretocável, o seu voto são:

O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciados ou cessionários dos direitos de uso, que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas como o *corpus mechanicum* da obra intelectual que nele se materializa. Tampouco, a fortiori, assume o consumidor final, se adquire o exemplar do programa para dar de presente à outra pessoa. E é sobre essa operação que cabe, plausivelmente, cogitar a incidência do imposto questionado.

A distinção é, no entanto, questão estranha ao objeto desta ação declaratória, reduzido ao licenciamento ou cessão do

direito de uso de programa de computador, bem incorpóreo sobre o qual, não se cuidando de mercadoria, efetivamente, não pode incidir o ICMS. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 176.626-6/SP. Primeira Turma. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília: J. em 10 nov. 1998. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 08 mai. 2014.)

Ora, vejamos. Se o STF posicionou-se no sentido de que o suporte físico não era o fator preponderante para classificar a incidência tributária, entre ISS/ICMS, e sim a sua destinação, se o programa de computador é por encomenda ou de prateleira, porque não estendermos o conceito de cobrança do ICMS para um software de prateleira transmitido via download, uma vez que na citada decisão o suporte físico não é elemento relevante?

Entendemos que, apesar de comercializado, via *download*, o jogo de *videogame* é um *software* de prateleira que, como o próprio nome sugere, encontra-se à venda em distintos pontos, uma vez que o usuário poderá adquiri-lo em qualquer lugar do planeta, além de possuir outros tantos requisitos, tais como produção em série e consequente ausência de personalização.

Ao adquirir um *software* de prateleira por intermédio de *download*, estamos adquirindo o sistema, o programa. A diferença entre a aquisição por *download* ou por mídia física é praticamente transitória, se assim pudermos classificar, visto que a mídia física suportará o *software*, apenas, nos momentos anteriores à sua instalação. Feita a instalação a mídia (CD/DVD) será, automaticamente, descartada/inutilizada.

Ainda, no âmbito da legislação federal, principalmente no tocante aos impostos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB) verifica-se que o posicionamento sobre a tributação do *software* por *download*, com a ausência de suporte informático vem se modificando, conforme podemos depreender da análise das soluções de consulta abaixo, que assim dispõe:

SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 43, DE 03/07/2009

EMENTA: *SOFTWARE* DE PRATELEIRA. TRANSFERÊNCIA POR MEIO ELETRÔNICO (DOWNLOAD). Não há base legal

para a incidência do imposto de importação bem como da COFINS/Importação e do PIS/Importação na aquisição de *software* de prateleira, se transferido ao adquirente por meio eletrônico, ou seja, sem o uso de suporte físico.

SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 127, DE 16/07/2012

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. *SOFTWARE*. INEXISTÊNCIA DE SUPORTE FÍSICO. BASE DE CÁLCULO. Sendo os *softwares* de cópias múltiplas (de prateleira) considerados mercadorias, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação na importação desses produtos corresponde ao valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS sobre a operação. Nos casos em que não há suporte físico para movimentação do programa, só pode compor a base de cálculo dessas contribuições o valor do ICMS apurado sobre a operação de importação, se houver, uma vez que o valor aduaneiro da operação não pode ser determinado.

SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 35, DE 16/07/2012

EMENTA: Deverão incidir os percentuais equivalentes a 8% e 12% relativos, respectivamente, ao IRPJ e à CSLL, se restar devidamente caracterizada a operação de venda de *softwares* de prateleira ou prontos para uso, sem adequações ou adaptações que impliquem considerar as operações como prestação de serviços, independentemente do meio (*software* físico ou via download) em que são comercializados.

Por fim, podemos concluir que a natureza jurídica da operação não pode ser definida pela simples ausência de um suporte físico, bem como não é possível dar tratamento diverso para a mesma operação que se destaca pela existência ou não do *corpus mechanicum*, ou seja, como exemplo, podemos citar que um jogo para computador - *software* de *videogames*, comercializado eletronicamente, cuja entrega ocorre de forma direta através do *download* (sem suporte físico) não pode ter tratamento diverso sobre a mesma mercadoria ou bem (o jogo para computador) comercializado na prateleira de uma livraria.

Para o adquirente do jogo eletrônico, o fato do programa ser adquirido de uma forma tangível (por mídia física), ou não, é irrelevante,

pois o que lhe importa é o conteúdo adquirido. Neste contexto, a forma de tributação não deve ser comprometida, devendo adequar à nova realidade no comércio eletrônico, o conceito de mercadoria, tributando-as da mesma forma, já que se encontram presentes todos os requisitos de realizar “operações” de “circulação” de “mercadorias”.

7 ESTABELECIMENTO VIRTUAL E O LOCAL DE INCIDÊNCIA

Muito embora a Constituição Federal discipline a competência, bem como as hipóteses de incidência tributária do ICMS, ficou a cargo da Lei Complementar n. 87/1996 (“Lei Kandir”) instituir, além de normas gerais de tributação do ICMS, as definições de contribuinte, a base de cálculo e a ocorrência do fato gerador do imposto, conforme passaremos a discorrer.

7.1 CONTRIBUINTE

Contribuinte, de acordo com o art. 4º da referida LC, “é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Desta forma, pode ser definir como contribuinte do imposto o comerciante, industrial, produtor, extrator, importador, o arrematante, órgão de administração pública, direta e indireta etc, vez que a Lei Complementar n. 87/96 suprimiu o rol taxativo de contribuintes antes previsto no art. 21 do Convênio ICM n. 66/88.

O “contribuinte” é o sujeito passivo na obrigação tributária e, portanto, responsável pelo recolhimento do ICMS, entretanto a lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devido pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do imposto.

Ainda, a lei estadual poderá, por questões de praticidade e garantia da arrecadação dos impostos, indicar um responsável tributário que ficará obrigado a pagar o imposto, mesmo não tendo relação pessoal e direta com o fato gerador, porém, vinculado a ele de alguma forma, por disposição expressa da lei, fato este denominado de recolhimento do ICMS pelo regime da substituição tributária.

7.2 BASE DE CÁLCULO

Como regra geral, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, incluídas as despesas acessórias, seguros e vantagens recebidas ou debitadas pelo contribuinte, bem como fretes, se cobrados em separado pelo remete-nte, conforme previsto no art. 13, caput e § 1º da LC n. 87/96.

Entretanto, em operações com programas de computador, o Estado de São Paulo através do Decreto n. 51.619/07 estabelece cálculo específico da base de tributação do ICMS, a saber:

- i) na operação realizada com programa para computador (*software*), personalizado ou não, o ICMS será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático; e
- ii) na operação realizada com jogos eletrônicos de vídeo (*videogames*), ainda que educativos, independentemente da natureza do seu suporte físico e do equipamento no qual sejam empregados, não se aplicando o disposto no item (i) acima.

Assim podemos interpretar que as operações com programa para computador (*software*) somente incide o ICMS se este for dotado de suporte físico, uma vez que a legislação define como base de cálculo do imposto o valor correspondente ao dobro do valor do suporte físico.

Corroborando com o entendimento acima, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (SEFAZ/SP) através das Respostas às Consultas n. 548/10 e 630/10 se manifestaram no mesmo sentido:

Resposta Consulta SEFAZ/SP nº 548/2010

Assim, nos termos do artigo 1º do Decreto nº 51.619/2007, a base de cálculo do ICMS em operações com programas para computador (“*software*”), personalizados ou não, deve corresponder, ao dobro do valor de mercado das respectivas unidades de suporte físico nas quais estão gravadas as cópias dos programas de computador, o que não inclui o valor comercial do respectivo conteúdo gravado (ou seja, dos próprios programas de computador), muito embora esteja ele inserido no campo de incidência do tributo estadual.

Resposta Consulta SEFAZ/SP nº 630/2010

Programas de computador (“*software*”), contidos em suportes físicos de qualquer natureza, estão sujeitos à incidência do ICMS. Nessa hipótese, conforme já registrado na presente resposta, a base de cálculo do imposto “corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático. (...) esclarecemos que o ICMS incide sobre a operação com programas de computador, e não somente sobre o seu suporte informático (CDs, DVDs, etc.)”.

E por fim, para esclarecer sobre a tributação do ICMS nas operações com programa de computador comercializado via *download*, a SEFAZ através da Resposta à Consulta n. 494/11, manifesta-se sobre a incidência do ICMS, entretanto, sem base de cálculo uma vez que não há suporte físico para cálculo do imposto, a saber:

[...] as operações com programas de computador (“*softwares*”), personalizados ou não, estão sujeitas à incidência do ICMS, e de acordo com o Decreto paulista nº 51.619/2007, o imposto estadual será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático.

No caso específico dos *softwares* comercializados por meio de *download*, por não haver suporte físico, não há base de cálculo e, conseqüentemente, não há imposto a ser recolhido. Contudo, ainda que não haja recolhimento do imposto, tais operações estão inseridas no campo de incidência do tributo, devendo, por esse motivo, antes de iniciada a saída da mercadoria, ser emitido o correspondente documento fiscal.

Cabe ressaltar que a discussão da base de cálculo do imposto sobre duas vezes o valor da mídia, em específico para os jogos eletrônicos de vídeo (*videogames*) não se aplica, pois a legislação paulista prevê a incidência do ICMS independentemente do suporte físico, devendo ser adotado como base de cálculo do imposto, o valor da operação. Desta forma, é clara a exigência do ICMS sobre o valor total da operação com os jogos eletrônicos de vídeo (*videogames*) comercializados por *download*.

No mesmo sentido, a legislação mato-grossense através dos artigos 2º, inciso VI, e 6º, parágrafo 6º da Lei n. 7.098/98, prevê indistintamente a incidência do ICMS nas operações de programa de computador – *software*, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados, devendo ainda integrar a base de cálculo do ICMS qualquer outra parcela debitada do destinatário, inclusive o suporte informático.

Sobre a legislação mato-grossense, m recente decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), os colegiados decidiram por indeferida liminar sobre a Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945-7 de Mato Grosso⁴, por entenderem basicamente que a razão de suspender a expressão “ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados” pressupõe o reconhecimento da possibilidade de haver operação mercantil sujeita a tributação (com suporte físico) e suspenso quando ela é realizada em ambiente eletrônico, podendo ferir o princípio da isonomia tributária.

Neste julgamento, o Ministro Nelson Jobim, acompanhado de outros colegiados, entendeu não haver diferença entre um programa de computador adquirido com suporte físico ou através de download, pois o objetivo final do consumidor é adquirir o programa de computador (*software*) sendo a mídia apenas um instrumento usado para transferir as informações nela contida, ou seja, transferir o programa gravado para o computador do usuário. No ambiente eletrônico o adquirente realiza a transferência do programa por download diretamente a seu equipamento. Em ambas as situações o objetivo do consumidor foi adquirir o programa de computador. Se este *software* reveste as características de *software* de prateleira, estamos diante de uma mercadoria.

7.3 FATO GERADOR

O fato gerador de modo efetivo ou presumido acontece no mundo real e pode, também, ser definido como hipótese de incidência. A hipótese de incidência (ou fato gerador) é composta de cinco elementos, quais sejam:

- i) Pessoal/Subjetivo: permite a identificação dos sujeitos ativos e passivos das obrigações principais e acessórias;

- ii) Material/Objetivo: dados necessários que atribuem forma ao fato gerador;
- iii) Quantificativo: definição da base de cálculo sob a qual o imposto vai incidir e a fixação da alíquota correspondente;
- iv) Temporal: como próprio nome diz, precisa o momento em que o fato gerador se perfez;
- v) Espacial: determina o local de ocorrência do fato gerador.

Com base nos pré-requisitos acima, exigidos para que a hipótese de incidência se repute perfeita, no mundo jurídico, quando trazida à baila a operação de venda de bens eletrônicos ou virtuais, alguns questionamentos se fazem pertinentes, dentre eles: qual estabelecimento onde ocorre o fato gerador do imposto a comercialização de produtos virtuais, no caso, os videogames entregues por *download*?

À luz do art. 11, inciso I, alínea “a” da Lei Complementar n. 87/96, em se tratando de mercadoria, o local da operação ou prestação, para efeito da cobrança do ICMS e a definição do estabelecimento responsável pelo recolhimento é do estabelecimento onde se encontre as mercadorias, no momento da ocorrência do fato gerador.

Na impossibilidade de definição do local do estabelecimento, o art. 11, parágrafo 3º, I da Lei Complementar n. 87/96 considera “como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação”, deixando clara a desnecessidade de estabelecimento fixo para a incidência do ICMS.

Como regra, o “estabelecimento” e o “local onde se encontra a mercadoria” nos parecem ser um dos principais indicadores para definir o local de incidência do imposto, entretanto estas definições dentro do comércio eletrônico pode não ser uma tarefa fácil.

O conceito de estabelecimento pode ser aplicado ao local onde as atividades desenvolvidas são conexas com as atividades da empresa ou se o estabelecimento possui capacidade de geração de receita, entretanto, para ambas as situações, presume-se a existência de estabelecimento físico, bem como não há previsão expressas na legislação que assim os determine.

Em relação ao comércio eletrônico com entrega direta, se faz necessária a definição do local onde se encontra o estabelecimento ou, na falta deste, o local onde se encontra a mercadoria ou o bem, pois as empresas virtuais podem facilmente mudar de jurisdição ou alterar o local onde o servidor que fornece os bens digitais é armazenado, como é o caso dos servidores itinerantes (migração de servidor).

No ambiente virtual não há um estabelecimento físico ou ponto comercial, este ambiente independe de espaço e tempo e opera quando acionado através de um canal de comunicação, denominado internet, não pode ser revestido de estabelecimento, propriamente dito.

Pensemos agora em uma situação onde o empresário possa caracterizar em mais de um local o seu estabelecimento, um deles atendendo aos requisitos societários (cadastro na Junta Comercial, inscrição no CNPJ, Razão Social, etc.) e o outro destinado, exclusivamente, a abrigar o servidor, no qual se encontra “estocado” os programas de computador (“*software* de prateleira). Neste caso, ocorrendo o envio do software pelo servidor, qual seria o estabelecimento em que se reputa devido o ICMS?

Indo mais além, e se o servidor pertencer a terceiros? Por exemplo, se pertencer às empresas prestadoras de serviços de infraestrutura de Tecnologia da Informação - TI, tais como ambiente de TI e *data-center*, situados em diferente estado do cliente-servidor? Novamente, questionamos, onde ocorreu o fato gerador, bem como para qual unidade da Federação seria devido o recolhimento do ICMS?

Comenta ainda Guilherme Cezaroti (2005, p. 145), que ante a impossibilidade de fixação do site a um determinado ponto geográfico, bem como a facilidade com que o titular do direito de uso do software pode simplesmente desabilitar ou desligar o programa, pode-se concluir que o site não pode ser caracterizado como estabelecimento permanente.

Neste sentido, Elidie Palma Bifano (2004, p. 177), esclarece que em um *website*, onde as informações estarão organizadas por um grupo de documentos “*http*” relacionado e arquivos associados, *scripts* e banco de dados que residem em um servidor, não poderia o site se revestir da característica de bens organizados para exercício da atividade empresarial, e ainda enfrentaríamos a problemática de

definir o seu local para fins de constituição do estabelecimento no contrato social.

Entretanto, no entendimento de Arvid Aage Skaar (apud CEZAROTI, 2005 p. 145), caso exista a possibilidade de no site o consumidor fazer a sua encomenda, de ali mesmo efetuar o pagamento e receber o produto solicitado, estaremos diante de um estabelecimento, porque ali se realiza uma atividade comercial como em qualquer instalação de uma empresa.

No mesmo sentido, Antônio Luvisolo (apud CEZAROTI, 2005, p. 141-142) afirma que em se tratando de sites que realizam comércio eletrônico direto, ou seja, aceitam encomendas, recebem o pagamento e enviam o bem ao consumidor via download, este servidor pode ser considerado um estabelecimento permanente, em razão da possibilidade de localizar o contribuinte, entretanto, um contribuinte com grande mobilidade.

No contexto de grande complexidade em se definir o local geográfico para fins de caracterização do site como estabelecimento, outros problemas relacionados a legalidade e formas de sua constituição devem ser revistos.

Cláudio de Abreu e Marcos Vinícius Prado (apud CEZAROTI, 2005, p. 153-154), concluem pela incidência do ICMS nas operações de aquisição de bens incorpóreos pela Internet, entretanto entendem que ainda está condicionada à edição de leis que regulamentem a matéria: “integra a competência dos Estados a tributação das aquisições de bens não incorpóreos (intangíveis) via Internet, aptidão esta que deve ser exercida por meio de edição de leis específicas, inexistindo, no atual momento, disposições legais que permitam a cobrança do ICMS sobre tais operações.”.

Com a citação da obra de Marco Aurélio Grego (apud BIFANO, 2004, p. 139) menciona os problemas a serem enfrentados para caracterizar o *site* como sendo um estabelecimento, apontando várias razões que deverão ser definidas pelas leis brasileiras para poder caracterizar o site como estabelecimento, tais como, dificuldades de identificar o titular do site e onde está domiciliada, necessidade de lei complementar para definir site como estabelecimento, estabelecer regras para dirimir conflitos de competência entre vários Estados onde o site possa ser acessado, dificuldades de fiscalizar, dentre outros.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para a realização de uma operação de compra e venda no comércio eletrônico (*e-commerce*) se faz necessária uma empresa que forneça produtos, mercadorias ou serviços e um potencial cliente com intenção de adquiri-los, ambos por intermédio de um site na internet.

A comercialização de jogos eletrônicos - software de *videogames* por *download* está classificado como transação “direta” ou entrega em “tempo real” (*online*), pois a entrega de produtos intangíveis é realizada através da estrutura digital da internet.

Os jogos eletrônicos (*videogames*) são considerados uma espécie de programa de computador (*software*) e são comercializados como se fosse um software de prateleira, sujeitos a tributação do ICMS, entretanto, ocorrendo a transmissão da propriedade por *download*, ou seja, quando a entrega do bem ocorre virtualmente, sem que haja a circulação física do bem e inexistente suporte físico, surge o questionamento sobre a incidência do ICMS.

A propriedade intelectual comercializada através da cessão de direito no comércio eletrônico, tais como livros, músicas e softwares por *download* são considerados como uma comercialização de bens intangíveis.

Para o adquirente do jogo eletrônico, o fato do programa ser adquirido de uma forma tangível (por mídia física), ou não, é irrelevante, pois o que lhe importa é o conteúdo adquirido. A natureza jurídica da operação não pode ser definida pela simples ausência de um suporte físico, bem como não é possível dar tratamento diverso para a mesma operação que se destaca pela existência ou não do *corpus mechanicum*.

Neste contexto, a forma de tributação não deve ser comprometida, devendo adequar à nova realidade no comércio eletrônico, o conceito de mercadoria, tributando-as da mesma forma, já que se encontram presentes dos requisitos de realizar “operações” de “circulação” de “mercadorias”:

- a) incidência do imposto sobre “operações” relativas à circulação de mercadorias, o imposto deve incidir sobre um ato ou negócio jurídico.
- b) vincular a “circulação” a mera saída física da mercadoria não deve ser admitida como regra determinante para caracterizar

a incidência do imposto, devendo ser abarcada neste contexto a circulação jurídica, ou seja, ainda que não exista uma circulação física da mercadoria.

- c) Na Constituição Federal/88 e na Lei Complementar n. 87/96 não há previsão que se defina de forma clara e exaustiva o conceito de “mercadoria”, bem como não se estabelece que para fins de incidência do ICMS, que as mercadorias precisam ser bens tangíveis ou corpóreos.

Para fins de incidência do ICMS, a inexistência de bem corpóreo é irrelevante, devendo o texto constitucional adaptar os dispositivos legais aos novos tempos, antes imprevisível, abarcando as situações do mundo atual e real.

Ao adquirir um software de prateleira por intermédio de *download*, estamos adquirindo o sistema, o programa. A diferença entre a aquisição por *download* ou por mídia física é praticamente transitória, se assim pudermos classificar, visto que a mídia física suportará o *software*, apenas, nos momentos anteriores à sua instalação. Feita a instalação a mídia (CD/DVD) será, automaticamente, descartada/inutilizada.

Conforme já mencionado, a legislação brasileira não esta apta a esclarecer de modo irretocável a tributação do *download*, mas, entretanto, já é possível pacificarmos que o fato de existir *download*, em substituição à mídia, não o descaracteriza como mercadoria e conseqüentemente pode se sujeitar a tributação do ICMS.

O afastamento da incidência do ICMS sobre as operações de aquisição de *software*, por intermédio de *download*, acarretaria um tratamento desigual aos contribuintes, uma vez que oneraria, apenas, os contribuintes que os disponibilizam por intermédio de mídia, desonerando os contribuintes que os disponibilizam por intermédio de *download*.

Temos aqui, além de nítidas ofensas ao princípio constitucional de isonomia e da igualdade tributária, uma forte tendência à diminuição da arrecadação aos cofres estaduais, tendo em vista que os contribuintes que, atualmente, comercializam os *softwares* por intermédio de suporte físico, rapidamente concentrariam esforços em alterar o meio de disponibilização, migrando do CD/DVD para o *download*. Sob

o aspecto econômico, haveria uma significativa diminuição de custos para as empresas produtoras, uma vez que com a disponibilização em *download*, estariam reduzidos à zero os custos com armazenagem, frete e departamento comercial.

A definição da ocorrência do fato gerador do imposto, mediante a circulação virtual do bem, através do ambiente eletrônico, é outro problema relacionado ao conflito de competência, uma vez que a Lei Complementar n. 87/1996 não define, expressamente, o local de ocorrência do fato gerador do ICMS neste tipo de transação.

No comércio eletrônico, considerando que no site, o consumidor pode realizar a sua encomenda, realizar o pagamento e receber o produto solicitado, estaríamos diante de um estabelecimento, pois nele se realiza as atividades negociais como em qualquer outra empresa com instalações físicas.

A definição do site como estabelecimento nos parece uma tarefa difícil, pois duas situações são estabelecidas para definir o local de incidência do imposto, (i) o local onde se encontra o estabelecimento, ou (ii) na falta deste, o local onde se encontra a mercadoria ou o bem.

Considerando que o bem intangível encontra-se disponível em “estoque”, no servidor do vendedor, que por sua vez pode não manter o equipamento em suas dependências e pode facilmente mudar de jurisdição ou alterar o local onde o servidor que fornece os bens digitais é armazenado, esta análise, fica prejudicada, pois o fato gerador do ICMS poderá ocorrer no estabelecimento que possui a “propriedade” do bem, ou no local onde se encontrar a “posse” do bem, onde se encontra instalado o servidor.

Neste contexto, a complexidade em se definir o local geográfico para fins de caracterização do site como estabelecimento, e outros problemas relacionados à legalidade e formas de sua constituição devem ser revistos.

De todo exposto, vê-se a necessidade de tributação idêntica para as operações convencionais e virtuais, sobre a pena de estar onerando apenas uma das transações, ou seja, contribuinte com idênticas atividades não podem ser submetidas a diferentes tratamentos tributários, independentemente da forma de comércio e da forma de transporte do produto ou serviço.

Os meios necessários para operacionalização do lançamento do crédito pela administração tributária aos seus agentes também

devem ser estabelecidos em nosso ordenamento jurídico, sob a pena de discriminar as operações de comércio eletrônico indireto, onerando-as com um tributo que não é cobrado quando o meio de entrega do produto adquirido é eletrônico.

A ausência de regulamentação para este novo cenário, que envolve a realidade virtual, o *download*, não justifica a inaplicabilidade da tributação, uma vez que temos a mercadoria em circulação, ainda que não fisicamente, existe a operação de compra e venda, remetente e destinatário, a problemática paira em relação à definição do estabelecimento e o local de incidência do imposto.

O Fisco Paulista conforme regulamentação interna pode cobrar o pagamento do ICMS sobre *videogames* - programa de computador - (*software*), mesmo desacompanhado de suporte físico, pois existem elementos que o classifiquem como mercadoria, estando assim, sujeito a tributação do ICMS.

O fato de poder existir dificuldades técnicas para a caracterização da ocorrência do fato gerador não acarreta a não incidência do ICMS nas operações de comércio eletrônico direto. Atualmente, o contribuinte deverá recolher o ICMS para o Estado onde se encontrar devidamente inscrito, independentemente da origem de sua comercialização no ambiente virtual, por exemplo, o local do servidor.

NOTAS

1 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 176.626-6/SP. Primeira Turma. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília: J. em 10 nov. 1998. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 08 mai. 2014. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 199.464-9/SP. Primeira Turma. Relator: Min. Ilmar Galvão, Brasília: J. em 2 mar. 1999. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 08 mai. 2014.

2 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 176.626-6/SP. Primeira Turma. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília: J. em 10 nov. 1998. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 08 mai. 2014. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 199.464-9/SP. Primeira Turma. Relator: Min. Ilmar Galvão, Brasília: J. em 2 mar. 1999. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 08 mai. 2014.

3 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 176.626-6/SP. Primeira Turma. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília: J. em 10 nov. 1998. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 08 mai. 2014.

4 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1945. Tribunal Pleno. Relator: Min. Octavio Gallotti, Brasília: J. em: 26 mai. 2010. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 09 mai. 2014.

REFERÊNCIAS

BIFANO, Elidie Palma. **O Negócio Eletrônico e o Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **Impostos: Estudos e Pareceres**. São Paulo: Ed. Adcoas, 1995.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. **Tributação no Comércio Eletrônico à Luz Da Teoria Comunicacional do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 05 mai. 2014.

_____. FAZENDA NACIONAL. **Convênio ICM n. 66, de 16 de Dezembro de 1988**. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1988/CV066_88.htm>. Acesso em: 09 mai. 2014.

_____. **Lei Complementar n. 87, de 13 de Setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 09 mai. 2014.

_____. **Lei Complementar n. 116, de 31 de Julho de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 09 mai. 2014.

_____. **Lei n. 556, de 25 de Junho de 1850 (revogado Código Comercial)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l0556-1850.htm>. Acesso em: 09 mai. 2014.

_____. **Lei n. 9.609, de 19 de Fevereiro de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm>. Acesso em: 09 mai. 2014.

_____. **Lei n. 9.610, de 19 de Fevereiro de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm>. Acesso em: 09 mai. 2014.

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de Outubro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 09 mai. 2014.

____. **Lei n. 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 09 mai. 2014.

____. MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. **Portaria n. 1.643, de 3 de Agosto de 2012**. Disponível em: <<http://portal.mj.gov.br/>>. Acesso em: 09 mai. 2014.

____. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de consulta n. 35, de 16 de Julho de 2012**. Disponível em: <<http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>>. Acesso em: 09 ma. 2014.

____. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de consulta n. 43, de 03 de Julho de 2009**. Disponível em: <<http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>>. Acesso em: 09 ma. 2014.

____. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de consulta n. 127, de 16 de Julho de 2012**. Disponível em: <<http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>>. Acesso em: 09 ma. 2014.

____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 176.626-6/SP. Primeira Turma. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília: J. em 10 nov. 1998. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 08 mai. 2014.

____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 199.464-9/SP. Primeira Turma. Relator: Min. Ilmar Galvão, Brasília: J. em 2 mar. 1999. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 08 mai. 2014.

____. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1945. Tribunal Pleno. Relator: Min. Octavio Gallotti, Brasília: J. em: 26 mai. 2010. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 09 mai. 2014.

____. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945 Mato Grosso. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Brasília. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>>

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. 2ª Ed., v. 3. São Paulo: Saraiva, 2005.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. A circulação jurídica como hipótese de incidência do ICMS no regime de substituição tributária

progressiva. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 62, 1 fev. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/3771>>. Acesso em: 7 mai. 2014.

GRECO, Marco Aurélio; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito e Internet: Relações Jurídicas na Sociedade Informatizada**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva et. al. **Tributação na Internet: Pesquisas Tributárias Nova série nº 7**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2001.

MATO GROSSO. **Lei Estadual n. 7.098, de 30 de Dezembro de 1998**. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/CC9C3B9886404BAA0325678B0043A842>>. Acesso em: 09 mai. 2014.

SÃO PAULO. **Decreto Estadual de São Paulo n. 51.619, de 27 de Fevereiro de 2007**. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/norma/?id=70628>>. Acesso em: 09 mai. 2014.

____. **Decreto n. 45.490, de 30 de Novembro de 2000**. Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/norma/?id=5072>>. Acesso em: 09 mai. 2014.

____. **Resposta de Consulta SEFAZ/SP n. 548, de 2010**. Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/eCT/Consulta_Entrada/MenuPrincipalConsulente.aspx> . Acesso em: 09 mai. 2014.

____. **Resposta de Consulta SEFAZ/SP n. 630, de 2010**. Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/eCT/Consulta_Entrada/MenuPrincipalConsulente.aspx> . Acesso em: 09 mai. 2014.

____. **Resposta de Consulta SEFAZ/SP n. 494, de 2011**. Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/eCT/Consulta_Entrada/MenuPrincipalConsulente.aspx> . Acesso em: 09 mai. 2014.

RODRIGUES, José Roberto; SOARES, Julia Morais; CASTRO, Kleber Pacheco de. **Livro Branco da Tributação Brasileira: Avaliação da Estrutura e do Desempenho do Sistema Tributário Brasileiro**. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2013. Disponível em: <<http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=37434330>> . Acesso em: 09 mai. 2014.

DA DIFERENCIAÇÃO DAS FASES DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO PARA O RECONHECIMENTO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS GERADOS INTERNAMENTE

Viviane Cristina Pepino

1 INTRODUÇÃO

A globalização, processo que já não mais pode ser considerado recente e sim constante, possibilitou que investimentos em pessoas jurídicas de um país, muitas vezes, tenham a origem de seus recursos em outro, sofisticando as relações econômicas e tornando mais complexas as relações entre pessoas físicas e jurídicas.

Nesse contexto, houve um aumento tanto no número dos interessados nas informações contábeis e, conseqüentemente surgiu a necessidade de serem elaboradas, nos diversos países, da maneira mais padronizada possível. A essa busca por padronização das demonstrações contábeis convencionou-se chamar de processo de harmonização ou convergência às normas internacionais de contabilidade.

Como referência a ser seguida por todos os países, estabeleceu-se como padrões internacionais aqueles divulgados *pelo International Accounting Standards Board* (IASB) que é a entidade emissora dos *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

No Brasil, era à Lei n. 6.404/76, comumente conhecida por “Lei das Sociedades Anônimas”, que se atribuía o título de alicerce teórico da contabilidade no país, até o referido processo de convergência ter início com a promulgação da Lei n. 11.638/07. Essa, por sua vez, promoveu uma série de alterações na Lei n. 6.404/76, com foco na convergência das normas internacionais que, posteriormente, foram detalhadas em normas contábeis específicas, os pronunciamentos técnicos, chamadas genericamente de “CPCs”.

Até então, as normas de contabilidade eram elaboradas por órgãos diversos, de maneira esparsa e, na maioria das vezes, bastante genéricas, o que gerava certas questões relacionadas à interpretação das mesmas. Com o objetivo de consolidar a emissão de normas contábeis no Brasil, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), composto por alguns dos órgãos que anteriormente emitiam normas contábeis¹.

O Comitê tem o objetivo de estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade, para permitir a emissão de normas contábeis pelas entidades brasileiras reguladoras, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais de contabilidade.

Com as alterações introduzidas no ordenamento brasileiro, em decorrência do processo de convergência, a forma de mensuração e registro de diversos fatos econômicos também foi alterada. Dentre os diversos impactos que podem ser verificados, será objeto deste estudo o tratamento contábil a ser dado para os gastos com pesquisa e desenvolvimento, que foi profundamente modificado.

Como será detalhado mais a frente, a determinação de um gasto como pesquisa ou desenvolvimento, nos termos da nova regulamentação vigente, gera impacto direto nas demonstrações financeiras das empresas, afetando itens importantes como a determinação do custo dos produtos das empresas e conseqüentemente a apuração de seu resultado e dos tributos incidentes sobre o lucro.

Este estudo se propõe a verificar as diferenças entre a forma de reconhecimento dos gastos com pesquisa e desenvolvimento no Brasil antes da convergência das normas internacionais e atualmente, contribuindo para a adequada interpretação dos termos presentes nas normas contábeis vigentes para a determinação das fases de pesquisa e desenvolvimento e, conseqüentemente, do reconhecimento dos ativos intangíveis pelas empresas. Além disso, fará parte deste estudo a análise de demonstrações financeiras de empresas, nas quais se buscará verificar o atendimento das normas contábeis para o reconhecimento dos ativos intangíveis gerados internamente decorrentes de pesquisa e desenvolvimento.

2 CONCEITUAÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS

Inicialmente, é importante contextualizar o tema, trazendo algumas definições presentes na norma contábil vigente no Brasil, o Pronunciamento Contábil CPC 04 (R1).

O ativo intangível é definido como “um ativo não monetário identificável sem substância física” (CPC 04 (R1), 2010). Essa definição nos remete ao conceito de ativo estabelecido pelo Pronunciamento Conceitual Básico em que “um ativo é um recurso controlado pela

entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem em benefícios futuros” (CPC 00 (R1), 2011).

Há três pontos importantes nessas definições para se compreender o reconhecimento de um ativo intangível: (i) identificação, (ii) controle e (iii) geração de benefícios econômicos futuros.

Para atender ao critério de identificação, o ativo intangível deve ser separável, o que significa dizer que ele pode ser “separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado” ou “deve resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais” (CPC 04 (R1), 2010).

No que diz respeito ao controle, tem-se que uma entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso intangível, além de poder restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Essa capacidade de controlar os benefícios econômicos gerados pelo intangível normalmente decorrem de direitos legais que possam ser exercidos perante terceiros inclusive nos tribunais. Não ter direitos legais sobre o bem pode dificultar a comprovação de controle sobre determinado ativo intangível, mas não é determinante uma vez que uma entidade pode controlar um ativo de outra maneira que não pelas vias legais.

Além desses critérios, como qualquer outro ativo, um intangível precisa gerar benefícios econômicos futuros para a entidade que o controla para poder ser reconhecido contabilmente. Esses benefícios podem se materializar por meio do incremento da receita de vendas de produtos ou serviços ou da redução de custos da entidade. Sendo provável que os benefícios futuros esperados decorrentes do ativo intangível fluirão em favor da sociedade, resta apenas mensurar o custo do ativo de maneira confiável para que a entidade atenda aos critérios de reconhecimento e, consequentemente, passe a ter a obrigação de reconhecer um item como ativo intangível.

Neste momento, é necessário abordar a questão de como mensurar o custo relacionado a itens de pesquisa e desenvolvimento, tema central deste estudo. Os gastos com pesquisa e desenvolvimento realizados pela entidade poderão, se atendidos os critérios expostos a seguir, gerar um ativo intangível. Por essa razão, o tema

é tratado pelo CPC 04 (R1) dentro do subitem “ativo intangível gerado internamente”.

Há outras formas de se obter ativos intangíveis de acordo com o CPC 04 (R1): (i) aquisição separada de terceiros, (ii) aquisição como parte de combinação de negócios, (iii) aquisição por meio de subvenção ou assistência governamentais. Todas essas formas apresentam uma semelhança, qual seja, a possibilidade de identificar (separar) o ativo intangível e, dessa forma, atribuir o respectivo custo no momento da aquisição.

Já para os ativos intangíveis gerados internamente e decorrentes de pesquisa e desenvolvimento, a identificação do ativo e, conseqüente atribuição de valor, se torna mais complexa, necessitando a norma contábil detalhar as fases de pesquisa e desenvolvimento e, além disso, estabelecer critérios objetivos para a determinação ou não do registro do intangível decorrente de pesquisa e desenvolvimento. Nesse contexto, passa-se a analisar essas fases com o intuito de identificar os critérios estabelecidos pela norma.

3 PESQUISA E DESENVOLVIMENTO – CONCEITUAÇÃO E CRITÉRIOS PARA RECONHECIMENTO DO ATIVO INTANGÍVEL

O CPC 04 (R1) conceitua pesquisa dizendo que “[p]esquisa é a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico” (CPC 04 (R1), 2010). E apresenta como exemplos de atividades de pesquisa as “(i) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento; (ii) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos; (iii) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e (iv) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados” (CPC 04 (R1), 2010). Em síntese, pode-se afirmar que a pesquisa se dedica à definição daquilo que pode ser considerado novo, quer em termos de conhecimento adquirido, quer em alternativas descobertas.

O CPC 04 (R1) define desenvolvimento como sendo “a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancial-

mente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso” (CPC 04 (R1), 2010). E traz como exemplos o “(i) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização; (ii) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia; (iii) projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e (iv) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados” (CPC 04 (R1), 2010).

Pelos exemplos trazidos, resta clara a diferença entre as fases de pesquisa e desenvolvimento. A fase de pesquisa tem um viés amplo, em que a busca pelo novo é o seu fundamento, mas ainda nada pode ser identificado ou separado. Nesse sentido, fica evidente que as atividades dessa fase não seriam suficientes para atender os critérios para reconhecimento do ativo intangível, ficando prejudicados os critérios de identificação e separação. Dessa forma, todos os dispêndios relacionados à fase de pesquisa deverão ser reconhecidos no resultado contábil da entidade como despesas no período em que forem incorridos.

Já na fase de desenvolvimento, a entidade é capaz de identificar um ativo e demonstrar que ele poderá gerar benefícios econômicos futuros. Nessa fase a identificação e separação se tornam possíveis e, portanto, entende-se que já existe “algo” a desenvolver, “algo” que, se atendidos todos os critérios do CPC 04 (R1), deverá ser reconhecido como intangível.

Conforme dito acima, o CPC 04 (R1) enumera critérios pouco objetivos que as entidades devem atender para reconhecer um ativo intangível decorrente de atividade de desenvolvimento. São eles: “(i) viabilidade técnica para conclusão; (ii) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo; (iii) capacidade para usar ou vender o ativo intangível; (iv) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios futuros (existência de mercado para produtos decorrentes do intangível ou para o próprio intangível); (v) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o intangível; (vi) capacidade de mensurar com confiabilidade os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento” (CPC 04 (R1), 2010).

Dos critérios descritos acima, depreende-se que a norma contábil busca comprovação justamente dos elementos essenciais da definição de ativo intangível, quais sejam, a identificação, o controle e a geração de benefícios futuros. É necessário o atendimento a todos esses critérios para que a entidade reconheça o ativo intangível, e, nesse caso, todos os gastos incorridos a partir do momento em que os critérios foram atendidos, deverão compor o valor a ser reconhecido no ativo intangível. Caso contrário, os gastos deverão, da mesma forma que na fase de pesquisa, serem levados diretamente ao resultado da entidade.

O pronunciamento completa ainda a orientação para a situação na qual a classificação entre uma fase e outra seja impossível. Neste caso, prescreve que, ante a impossibilidade do referido discernimento, os gastos devem ser considerados incorridos tão somente na fase de pesquisa.

Importante ressaltar que são expressamente excluídos da possibilidade de reconhecimento itens como marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares, gerados internamente, pois não sendo possível segregar os custos de sua composição dos usuais do negócio como um todo, o requisito de ser identificável não é atendido.

4 TRATAMENTO CONTÁBIL DOS GASTOS COM PESQUISA E DESENVOLVIMENTO ANTES DA CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

Para se comparar os efeitos práticos, das inovações trazidas pelo CPC 04 (R1) é importante mencionar o tratamento dado aos gastos com pesquisa e desenvolvimento antes da convergência às normas internacionais. A doutrina contábil anterior estabelecia que a correta alocação desses gastos deveria ser feita no Ativo Diferido. Conforme nos ensinava o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, “os ativos diferidos caracterizam-se por serem ativos intangíveis, que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais, no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa. Compreendem despesas incorridas durante o período de desenvolvimento, construção e implantação de projetos, anterior a seu início de operação. Incluem as despesas incorridas com pesquisa e desenvolvimento

de produtos, com implantação de projetos mais amplos de sistemas e métodos, com reorganização da empresa” (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2006, p.220). Importante notar que a condição para o registro no Ativo Diferido seria a “segurança de realização futura desses saldos diferidos por meio de receitas que venham a cobrir os custos e despesas futuras” (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2006, p.220), algo bastante semelhante com a necessidade de se assegurar os benefícios futuros relacionados ao intangível.

Muito embora haja algumas semelhantes entre as exigências para o registro de valores no Ativo Diferido e, hoje, no Ativo Intangível, como por exemplo, a necessidade de benefícios futuros e a amortização correspondente à realização do valor registrado, é inegável que o tratamento atual é muito mais exigente em suas definições e comprovações da existência do intangível para que se aceite o seu registro. Conforme já abordado nos itens anteriores, a comprovação da existência do intangível requer o atendimento a diversos critérios e, em nenhum deles se encaixam os dispêndios com pesquisa, antes aceitos no ativo diferido, restando apenas espaço para os gastos com desenvolvimento que se enquadrarem nas exigências previstas pelo CPC 04 (R1).

Assim, as alterações trazidas pelo CPC 04 (R1), no que tange ao reconhecimento dos gastos com pesquisa e desenvolvimento, busca tornar mais preciso o reconhecimento do intangível e, conseqüentemente, do Ativo da empresa como um todo, garantindo ao leitor das demonstrações financeiras que as informações constantes do Ativo representam, de fato, algo que possa ser valorado e que está demonstrado pelo valor mais correto possível. Diante do tratamento exposto acima, conclui-se que a convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais trouxe alterações relevantes no registro desses gastos. Como consequência, as demonstrações financeiras das entidades que fazem grandes investimentos em pesquisa e desenvolvimento devem apresentar reflexos dessa alteração de tratamento. Para tornar mais rico este estudo, buscou-se informações reais de empresas que investem de maneira consistente em pesquisa e desenvolvimento, sendo que abaixo estão apresentadas as conclusões da análise desse material.

5 ANÁLISE DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE EMPRESAS QUE INVESTEM EM PESQUISA E DESENVOLVIMENTO (P&D)

Para o estudo da aplicação prática dos conceitos anteriormente expostos, partiu-se de um portfólio de balanços de diversas empresas de setores diferentes e em vários períodos. Foram analisadas as demonstrações financeiras publicadas pelas empresas nos anos compreendidos entre 2007 e 2011. Da análise, foram extraídas as seguintes conclusões sobre as empresas Aché Laboratórios Farmacêuticos S.A. e Itaotec S.A.

A seleção dessas empresas partiu da análise do “Relatório Anual de Utilização de Incentivos Fiscais”, em que constam todas as empresas que investiram em pesquisa e desenvolvimento e que tiveram projetos aprovados e, dessa forma, tem direito a incentivos fiscais decorrentes da Lei n. 11.196/05 (“Lei do Bem”). Como esses projetos pressupõem fases de pesquisa e desenvolvimento, os relatórios do Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT)² podem ser considerados como uma fonte consolidada das empresas que possivelmente tenham gerado ativos intangíveis decorrentes de pesquisa e desenvolvimento. A escolha por essas empresas residuiu no fato de serem estas de setores diferentes e, por isso, com efeitos distintos no tratamento dos gastos com pesquisa e desenvolvimento.

Importante mencionar que a análise dos benefícios fiscais decorrentes de pesquisa e desenvolvimento não faz parte do escopo deste estudo. No entanto, cabe trazer a informação de que as empresas que investem em pesquisa e desenvolvimento têm, em decorrência da referida lei, a possibilidade de obter diversos benefícios sobre os valores comprovadamente alocados a projetos de pesquisa e desenvolvimento. Nesse sentido, a análise do Relatório foi eficaz para identificar com segurança empresas que investiram em pesquisa e desenvolvimento nos períodos analisados.

A partir dessa seleção de demonstrações financeiras, foi feita a análise de seu conteúdo, buscou-se informações sobre o montante investido em pesquisa e desenvolvimento, que, na maioria das empresas, consta do “Relatório da Administração”. Com esses dados, foi identificada a alocação desses investimentos, com o intuito de verificar se as empresas conseguiram atender aos requisitos previstos na norma contábil e detalhados nos itens anteriores deste estudo e, dessa forma, ter em seu ativo o reconhecimento de um intangível ou

se o valor investido afetou o resultado da empresa, gerando assim, uma redução no seu resultado operacional.

A partir da seleção feita e detalhada acima, apresenta-se os resultados obtidos em cada empresa.

5.1 *ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S.A.*

O relatório da administração da Aché Laboratórios Farmacêuticos S.A. apresenta, em todos os anos analisados, nota específica acerca do investimento em pesquisa e desenvolvimento. O montante investido ao longo dos anos foi crescente, em 2007 o investimento foi de R\$ 11,7 milhões, chegando em 2010 no montante de R\$ 43 milhões e apresentando uma pequena queda em 2011 com R\$ 41 milhões. Segundo consta do relatório, o investimento nos anos analisados permitiu depósito de patente e uma renovação consistente no portfólio de medicamentos da empresa, com diversos registros na ANVISA. Por outro lado, verificando a conta de intangível no “Balancço Patrimonial” e respectiva “Nota Explicativa” não foi possível identificar, ao longo dos anos, qualquer registro de intangível decorrente de pesquisa e desenvolvimento. Há apenas no intangível, marcas e patentes adquiridas, um pequeno valor referente a *softwares* e a maior parcela se fundamenta em ágio de empresas adquiridas.

Dessa forma, conclui-se que, se não incorporado ao ativo intangível, os valores investidos em P&D, devem ter sido alocados ao custo de produtos ou despesas incorridas no período, impactando, assim, o resultado operacional da empresa nos anos analisados. No entanto, não há qualquer menção em notas explicativas acerca dessa alocação nas demonstrações financeiras da empresa e dos correspondentes impactos no resultado do exercício.

5.2 *ITAUTEC S.A.*

Conforme descrito no Relatório da Administração da Itautec S.A., empresa do setor de informática, faz parte do plano de gestão e estratégia da empresa o investimento em pesquisa e desenvolvimento de produtos inovadores e melhorias contínuas de produtos e processos. O montante investido em P&D é bastante relevante para a empresa, o que permite verificar dados mais detalhados nas demonstrações financeiras acerca dos valores investidos e destinações correspondentes.

Em 2007, o montante investido em P&D foi de R\$ 53,2 milhões e todo o montante foi levado a resultado, não havendo qualquer registro no intangível. Em 2008, houve o investimento de R\$ 63,4 milhões em P&D e, neste ano, visualizou-se um esforço da empresa em atender as regras do CPC 04 (R1) e identificar em seus investimentos em P&D, aqueles que deveriam ser registrados no ativo intangível. Nesse ano, houve o registro de R\$ 8,7 milhões como intangível decorrente de desenvolvimento e o saldo restante foi registrado no resultado, diminuindo consideravelmente o lucro da empresa. No entanto, a movimentação mais relevante identificada está em 2010, quando a empresa faz a transição efetiva para os padrões de IFRS (convergência às normas internacionais), ajustando os saldos do balanço de abertura (ajuste no ano de 2009) e demonstrando a alocação de cada ajuste. Diante disso, é pertinente a este estudo analisar detalhadamente as movimentações efetuadas nesse ano.

Identificou-se primeiramente uma movimentação de valor significativo (R\$ 16 milhões) referente a *softwares* registrados no imobilizado e que passaram ao intangível. Dessa forma, a conta de intangível passou a ser composta por itens decorrentes da fase de desenvolvimento de P&D e que atenderam aos requisitos do CPC 04 (R1) no montante de R\$ 11 milhões e também por *softwares* no montante de R\$ 16 milhões. A nota explicativa de intangível é bastante didática quanto aos requisitos verificados pela empresa para o registro dos valores decorrentes de P&D, por essa razão transcreve-se:

2.10 - Ativos intangíveis

Pesquisa e desenvolvimento de novos produtos

Os custos associados a atividades de pesquisa de novos projetos são reconhecidos como despesa, conforme incorridos. Os custos de desenvolvimento que são diretamente atribuíveis a projetos são reconhecidos como ativos intangíveis quando os seguintes principais critérios são atendidos:

- o projeto é considerado tecnicamente viável e é possível concluir o produto para que ele esteja disponível para uso ou venda;
- o produto gerará benefícios econômicos futuros prováveis, que podem ser demonstrados;

- o gasto atribuível ao produto durante seu desenvolvimento pode ser mensurado com segurança.

Os custos diretamente atribuíveis, que são capitalizados como parte do produto, incluem os custos com empregados alocados no desenvolvimento do produto e uma parcela das despesas diretas relevantes.

Outros gastos de desenvolvimento que não atendam a esses critérios são reconhecidos como despesa, conforme incorridos. Os custos de desenvolvimento previamente reconhecidos como despesa não são reconhecidos como ativo em período subsequente.

Os custos de desenvolvimento de produtos reconhecidos como ativos são amortizados a taxa de 20% ao ano.

Periodicamente, são analisadas as condições atuais dos investimentos efetuados e, quando for o caso, são realizadas baixas dos projetos que deixaram de gerar benefícios econômicos.

Softwares

Os valores classificados no intangível referem-se a licenças de softwares adquiridas e que são capitalizadas considerando também os custos incorridos para torná-los prontos e adaptados para serem utilizados. Esses custos são amortizados durante sua vida útil de 2 a 5 anos.

Os custos associados à manutenção de softwares são reconhecidos como despesa, conforme incorridos. Os custos de desenvolvimento que são diretamente atribuíveis ao projeto e aos testes de produtos de softwares identificáveis e exclusivos, controlados pelo Grupo, são reconhecidos como ativos intangíveis.

Os custos diretamente atribuíveis, que são capitalizados como parte do produto de softwares, incluem os custos com empregados alocados no desenvolvimento de softwares e uma parcela adequada das despesas diretas aplicáveis. Outros gastos de desenvolvimento que não atendam a esses critérios são reconhecidos como despesa, conforme incorridos. Os custos de desenvolvimento previamente reconhecidos como despesa não são reconhecidos como ativo em período subsequente.”(ITAUTEC, 2010, p.03)

Adicionalmente, verificou-se no resultado do exercício o montante de R\$ 73,1 milhões como despesa com pesquisa e desenvolvimento, montante muito próximo ao valor total investido no ano, o que permitiu se concluir que praticamente todo o valor investido no ano não atendeu aos requisitos necessários para o reconhecimento como ativo intangível. Importante mencionar que o valor relativo a despesas com pesquisa e desenvolvimento são bastante relevantes para a empresa, tendo sido apresentado em linha específica na “Demonstração do Resultado do Exercício”. Em 2010 o montante de despesa com P&D representou 26,6% do Lucro Bruto da empresa.

Em 2011, o padrão de investimento e alocação dos valores relacionados à pesquisa e desenvolvimento foi o mesmo do ano anterior.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A convergência, motivada pela globalização, demanda a necessidade de padronização das demonstrações contábeis ou financeiras, pois muitos dos investimentos atuais têm a origem de seus recursos em todo o mundo.

Para permitir a comparação entre as oportunidades de investimento, foi realmente necessário que informações contábeis e financeiras passassem a ser demonstradas com base nos mesmos princípios, institutos e metodologia. Essa padronização gera consistência entre as informações de empresas domiciliadas em países diferentes.

Apesar da reconhecida necessidade de padronização, muitas das normas orientadoras da contabilidade atual, ainda não foram totalmente absorvidas pelas empresas gerando certo grau de subjetividade em sua interpretação. Na verdade, essa subjetividade é gerada em decorrência do maior grau de julgamento demandado dos contadores e auditores na interpretação das normas contábeis, já que estas exigem a constante ênfase na essência das transações e menos na forma.

O reconhecimento dos ativos intangível, nos termos vigentes das normas contábeis, ainda foi pouco abordado pela doutrina brasileira. Nesse sentido, não resta muito às empresas, senão atender aos termos específicos da norma contábil, resultando em consequências evidentes nas demonstrações financeiras: as empresas

têm verificado reduções em seus resultados em decorrência do gasto com pesquisa e desenvolvimento, que pouco tem sido alocado como ativos intangíveis.

Desta forma, a convergência às normas internacionais, ainda gerará muitas discussões e estudos, não apenas no tocante à P&D, até atingir a maturidade necessária e produzir os efeitos esperados. Este processo de convergência reflete o grau de desenvolvimento econômico de países como o Brasil e, como consequência, a necessidade de sofisticação dos controles contábeis.

NOTAS

1 A composição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis está disponível em <www.cpc.org.br>. Acesso em: 04 maio 2014.

2 Disponível em <<http://www.mct.gov.br/>>. Acesso em: 04 maio 2014.

REFERÊNCIAS

ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S.A. E CONTROLADAS.

Demonstrações financeiras, 31 de dezembro de 2011. Disponível em: Diário Oficial Empresarial São Paulo, p.33-39, 20 mar. 2012.

____. **Demonstrações financeiras**, 31 de dezembro de 2010. Disponível em: Diário Oficial Empresarial São Paulo, p.31-38, 1 abr. 2011.

____. **Demonstrações financeiras**, 31 de dezembro de 2009. Disponível em: Diário Oficial Empresarial São Paulo, p.19-23, 19 mar. 2010.

____. **Demonstrações financeiras**, 31 de dezembro de 2008. Disponível em: Diário Oficial Empresarial São Paulo, p.5-9, 7 abr. 2009.

____. **Demonstrações financeiras**, 31 de dezembro de 2007. Disponível em: Diário Oficial Empresarial São Paulo, p.17-21, 20 mar. 2008.

BRASIL. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00**: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. dez. 2011. Disponível em: <www.cpc.org.br/pdf/CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2013.

____. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico Contábil CPC 04**: Ativo Intangível. nov. 2010. Disponível em: <www.cpc.org.br/pdf/CPC04_R1_final.doc>. Acesso em: 14 jul. 2013.

____. **Lei n. 11.196**, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm>. Acesso em: 15 jul. 2013.

____. **Lei n. 11.638**, de 19 de dezembro de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

____. **Lei n. 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 15 jul. 2013.

ITAUTEC S.A. **Demonstrações financeiras**, 31 de dezembro de 2011. Disponível em: Diário Oficial Empresarial São Paulo, p.15-25, 23 fev. 2012.

____. **Demonstrações financeiras**, 31 de dezembro de 2010. Disponível em: Diário Oficial Empresarial São Paulo, p.55-65, 11 mar. 2011.

____. **Demonstrações financeiras**, 31 de dezembro de 2009. Disponível em: Diário Oficial Empresarial São Paulo, p.23-28, 9 mar. 2010.

____. **Demonstrações financeiras**, 31 de dezembro de 2008. Disponível em: Diário Oficial Empresarial São Paulo, p.21-26, 10 mar. 2009.

____. **Demonstrações financeiras**, 31 de dezembro de 2007. Disponível em: Diário Oficial Empresarial São Paulo, p.87-91, 28 fev. 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens.

Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: (aplicável a todas as sociedades). 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

____. **Manual de Contabilidade Societária**: aplicável a todas as sociedades (de acordo com as normas internacionais e do CPC). São Paulo: Atlas, 2010.



 **FGV DIREITO SP**
GVLAW