

**GAIA SILVA GAEDE** | ADVOGADOS  
& ASSOCIADOS

**CADERNOS  
DE DIREITO  
EMPRESARIAL**

---

ISSN: 19802242

**VOLUME 12**



# **CADERNOS DE DIREITO EMPRESARIAL**

**VOLUME 12**

**Coordenadores:**

Fernando Antonio Cavanha Gaia

José Maria Arruda de Andrade

Maurício Barros

São Paulo

Gaia, Silva, Gaede & Associados - Advogados

2015

# GAIA SILVA GAEDE

& ASSOCIADOS | ADVOGADOS

## **São Paulo**

Rua da Quitanda, nº 126 - Centro  
CEP: 01012-010 - São Paulo, SP  
Tel: +55 (11) 3797-7400  
Fax: +55 (11) 3101-2226  
e-mail: gaiasp@gsga.com.br

## **Rio de Janeiro**

Av. Rio Branco, nº 116 - 9º, 10º e 15º andares - Centro  
CEP: 20040-001 - Rio de Janeiro, RJ  
Tel: +55 (21) 2506-0900 / 3852-3600  
Fax: +55 (21) 2242-9101  
e-mail: gaiarj@gsga.com.br

## **Curitiba**

Rua Mal. Deodoro, nº 344 - 4º, 9º, 11º, 13º e 14º andares - Centro  
CEP: 80010-909 - Curitiba, PR  
Tel: +55 (41) 3304-8800  
Fax: +55 (41) 3304-8812  
e-mail: gaiapr@gsga.com.br

## **Belo Horizonte**

Av. do Contorno, nº 7.069 salas 508 a 512  
CEP: 30110-043 - Belo Horizonte, MG  
Tel: +55 (31) 2511-8060  
Fax: +55 (31) 2511-7984  
e-mail: gaiabh@gsga.com.br

## **Brasília**

SRTVN Quadra 701 - Conj. C, nº 124 - Ala A, Salas 519 e 521  
CEP: 70770-100 - Brasília, DF  
Tel: +55 (61) 3327-9947  
Fax: +55 (61) 3327-8793  
e-mail: gaiadf@gsga.com.br

# ÍNDICE

- 7 **TERRAS DEVOLUTAS: NECESSIDADE DE AVALIAÇÃO DA LEGITIMIDADE DO INGRESSO DA PROPRIEDADE NO DOMÍNIO DOS PARTICULARES PARA AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS**  
CARLA BARUSSO M. HAESBAERT
- 21 **CONTROVÉRSIAS ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ICMS NA ATIVIDADE DE EXTRAÇÃO DE PEDRA, BRITAGEM E UTILIZAÇÃO EM OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.**  
MAURO DA CRUZ JACOB
- 35 **DANO EXISTENCIAL NAS RELAÇÕES DE TRABALHO**  
GABRIELLA NUDELIMAN VALDAMBRINI
- 45 **ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS. FORMAÇÃO DO ÁGIO. DIFERENÇAS ENTRE CRITÉRIOS CONTÁBEIS E FISCAIS**  
DANIEL TEIXEIRA PRATES
- 75 **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO: CONTROVÉRSIAS ATUAIS SOBRE A SUA CARACTERIZAÇÃO PARA FINS DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL**  
FREDERICO PEREIRA RODRIGUES DA CUNHA  
E JOÃO MURILO ALVES FRAZON
- 92 **DO CONCEITO DE INSUMO NO REGIME NÃO CUMULATIVO DE APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS**  
ANETE MAIR MACIEL MEDEIROS
- 104 **A INCIDÊNCIA DO IOF-CRÉDITO E AS OPERAÇÕES DE CONTA-CORRENTE ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO**  
HEITOR CESAR RIBEIRO
- 124 **ALTERAÇÕES NO CONCEITO DE RECEITA LEI 12973 - FINANCEIRAS E SEGURADORAS**  
JORGE LUIZ DE BRITO JUNIOR
- 144 **FEDERALISMO FISCAL E AS ALTERAÇÕES DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE ICMS POR EMENDAS CONSTITUCIONAIS: A EMENDA CONSTITUCIONAL N° 87/2015 E OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA**  
MARIANA MARTINS KUBOTA



# TERRAS DEVOLUTAS: NECESSIDADE DE AVALIAÇÃO DA LEGITIMIDADE DO INGRESSO DA PROPRIEDADE NO DOMÍNIO DOS PARTICULARES PARA AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS

---

Elaborado em 06/2015

**CARLA BARUSSO M. HAESBAERT**

Mestre em Direito Empresarial e Cidadania pelo Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA. Pós-graduada em Direito Empresarial pelo Centro de Desenvolvimento Empresarial Faculdade Católica de Administração e Economia. Advogada graduada pela Faculdade de Direito de Curitiba – FDC. Engenheira Civil pela Universidade Federal do Paraná – UFPR

Gerente de Gaia, Silva, Gaede & Associados - Advogados em Curitiba.

## I – INTRODUÇÃO

Este artigo tem como objetivo trazer ao conhecimento geral uma questão bastante complexa, que merece uma análise criteriosa por parte de adquirentes e advogados atuantes na área imobiliária: a questão das terras devolutas.

Um cuidado básico que se deve ter na compra e venda de imóveis, já tratado pelos tabelionatos responsáveis pela lavratura das escrituras públicas de compra e venda, consiste na solicitação da apresentação de certidões (cível, trabalhista, federal, dentre outras) tanto do local do imóvel como em nome do vendedor. Com a obtenção dessas certidões é possível verificar eventual má-fé por parte do vendedor, que aliena bem em prejuízo de credores e execuções (de títulos ou fiscais) que tenha contra si.

A obtenção e apresentação de certidões não tem o condão de eliminar todo e qualquer problema que possa existir em relação a um bem imóvel. Existem outros problemas que cercam a propriedade imobiliária que precisam ser avaliados antes da efetiva aquisição.

Dentre esses problemas encontra-se a necessária verificação do caráter devoluto ou não das terras que se pretende adquirir. Para se entender o conceito de terras devolutas é preciso, preliminarmente, compreender a origem da propriedade no decorrer da história, principalmente na Europa e no Brasil.

## II – DA ORIGEM DA PROPRIEDADE NA EUROPA E NO BRASIL

O direito de propriedade pode ser definido “como um feixe que engloba os direitos de uso, usufruto e abuso, e que confere o exercício da exclusão sobre a coisa, que permite afastar terceiros que dela pretendam se apropriar, usar ou gozar”<sup>1</sup>.

A propriedade em si mesma com visão patrimonial, surge do Direito Romano pré-clássico como sendo um direito pertencente ao grupo familiar, administrado pelo *pater familias*.

Logo em seguida, no período clássico, a propriedade passa ao domínio individual, e assim permanece até o feudalismo, quando o poder político sobre a terra era exercido pelo senhor feudal, que não a explorava economicamente, exploração essa que cabia aos vassallos, fato que ocasionou o fracionamento da terra e, assim, do direito de propriedade.

Com a Revolução Francesa a propriedade volta a ser conferida a um único proprietário, com poderes absolutos. Essa condição irá se manter até o final do século XIX, quando começam a surgir movimentos de limitação do direito absoluto da propriedade, os quais buscavam e

acentuavam a função social da propriedade voltada ao bem comum. Como se pode perceber a propriedade na Europa sempre teve uma origem privada, o que diverge do Brasil.

A origem da propriedade no Brasil surge com o descobrimento em 1.500 por Portugal, que tomou posse integral e total do território conquistado, estabelecendo na Terra de Vera Cruz os fundamentos de uma de suas várias colônias espalhadas pelo mundo.

Na condição de colonizador, Portugal exerceu sobre todo o território então descoberto os poderes de proprietário da terra, sendo assim, a origem da propriedade no Brasil é de ordem pública, posto que todo território pertencia a Portugal e posteriormente ao Reino de Portugal e Algarves.

### III - DA TRANSFERÊNCIA DA PROPRIEDADE DO ESTADO AO PARTICULAR

Os livros de história também nos ensinam que o território que hoje conhecemos não pertenceu inicialmente integralmente ao Brasil. É relevante lembrar que em 1.500 o mundo vivia o período das Grandes Navegações, movimento liderado por duas potências marítimas, Portugal e Espanha.

Esses dois reinos disputavam intensamente a propriedade das terras por eles conquistadas, sendo que, após período de negociação, Espanha e Portugal assinaram o Tratado de Tordesilhas, que estabelecia novos limites para a propriedade das terras de Portugal e Espanha, cujo limite passou a ser de 370 léguas a partir da Ilha de Cabo Verde. Por conta desse tratado, o território brasileiro, tal como conhecido hoje, estava dividido em duas frações, uma pertencente a Portugal e outra pertencente à Espanha.



<https://www.google.com.br/search?q=tratado+de+tordesilhas>

Para administrar a nova colônia, extensa em terras e difícil de proteger, o Reino de Portugal, em 1.534 deliberou por dividir o território em lotes, as Capitânicas Hereditárias, que iam desde o litoral até o limite do Tratado de Tordesilhas.



<https://www.google.com.br/search?q=capitanias+hereditarias>

Por meio das capitânicas, o Reino de Portugal transferia a posse em caráter vitalício e hereditário para os cidadãos da pequena nobreza portuguesa, a quem incumbia governar, colonizar, resguardar e desenvolver a região com seus próprios recursos.

Pela Carta de Doação, o Reino de Portugal atribuía que, a posse hereditária da capitania era transferida aos herdeiros quando da morte do donatário. A alienação da posse da capitania era vedada. Além da Carta de Doação, existia a Carta Foral que estabelecia dos direitos e deveres<sup>2</sup> dos donatários para com as terras recebidas. Como se sabe as Capitânicas Hereditárias, com exceção da de Pernambuco e São Vicente, foram um fracasso completo.

Contudo em 1.854, quando o Império Brasileiro, a cargo de Dom Pedro II, viu-se em forte crise financeira, houve um retorno ao Estado das terras correspondentes às Capitânicas Hereditárias. A obrigação de devolução das terras ao Império deu-se por meio da Lei Imperial das Terras, Lei nº 601, de 18/09/1850<sup>3</sup> e seu Regulamento, o Decreto nº 1.318, de 30/01/1854.

Dessa forma, as áreas que, em decorrência das Capitânicas Hereditárias estavam em nome de particulares, foram devolvidas ao Império que passou a aliená-las, arrecadando, assim, os recursos que necessitava para administrar o país.

Assim, tem-se que o Império Brasileiro passou a alienar aos particulares

as áreas de terras que, efetivamente, estavam em sua propriedade, demonstrando, desta forma, que a propriedade no Brasil tem origem pública e não privada.

Diante do exposto podemos concluir que, a origem da propriedade no Brasil tem importância notadamente nos casos de áreas rurais quando, ao se verificar o modo pelo qual se deu a aquisição da propriedade, não se constata a presença de um documento de transferência do domínio público para o particular. Verificando-se a existência de propriedades que não atendem esse requisito, ou seja, que ingressaram no domínio particular sem a existência de uma transferência pública na sua origem, estamos diante de uma “terra devoluta”.

#### IV – TERRAS DEVOLUTAS

Em decorrência da Lei Imperial de Terras e da Constituição Federal de 1.891, as terras devolutas passaram a pertencer aos Estados da Federação:

*“Art. 64 - Pertencem aos Estados as minas e terras devolutas situadas nos seus respectivos territórios, cabendo à União somente a porção do território que for indispensável para a defesa das fronteiras, fortificações, construções militares e estradas de ferro federais.*

*Parágrafo único - Os próprios nacionais, que não forem necessários para o serviço da União, passarão ao domínio dos Estados, em cujo território estiverem situados.”*

Ou seja, cada Estado da Federação passou a ser titular das terras que antes estavam na posse dos donatários das Capitanias Hereditárias, sendo somente legítima a propriedade daqueles imóveis que foram objeto de alienação concessão, reconhecimento pelo Estado ou decorrente de uma decisão judicial.

No Estado do Paraná, a Lei Estadual nº 7.055, de 04/12/1978, considera como devolutas todas as terras que (i) foram incorporadas ao patrimônio do Estado nos termos do artigo 64 da Constituição Federal de 1.891; (ii) que não passaram ao domínio particular por força da Lei Imperial das Terras e seu decreto regulamentar; (iii) atendam o disposto na Lei Estadual nº 68 de 1.892; (iv) que em virtude de alienação ou concessão seja reconhecidas como tal por parte do Estado ou (v) que em decorrência de decisão judicial seja assim declaradas.

A verificação da origem da propriedade se torna relevante posto que, em alguns casos, os Estados da Federação passaram a propor ações judiciais para o reconhecimento do caráter devoluto de alguns imóveis rurais, provocando, assim, a necessidade de desembolso financeiro dos

particulares para verem regularizados seus imóveis.

## **V – DOS PROCEDIMENTOS DOS ESTADOS PERANTE TERRAS DEVOLUTAS**

Preliminarmente ressaltamos que como as terras devolutas ingressaram no domínio dos Estados da Federação, conforme previsão contida no art. 64 da Constituição Federal de 1.891, os procedimentos tomados pelos Estados no tratamento das terras devolutas podem divergir entre eles, considerando que cada Estado tem organização interna própria, sendo que a análise realizada neste artigo baseia-se nos procedimentos adotados pelo Estado do Paraná.

Apesar da existência de disparidade de procedimentos para regularização das terras devolutas perante os Estados, as linhas básicas de ação se resumem em duas: (i) a regularização por meio de procedimento administrativo, que pode diferir de acordo com os requisitos e regiões do país, considerando-se neste ponto, inclusive, a questão da função social da propriedade ou (ii) por meio de medidas judiciais para o reconhecimento da propriedade das terras devolutas como sendo do Estado

### **V.I – MEDIDAS ADMINISTRATIVAS**

A aplicação de soluções alternativas – administrativas, porém, dependerá das efetivas condições em que ocorreu a aquisição das terras, da forma como elas são exploradas, da legislação de cada Estado da Federação e do efetivo interesse do “proprietário” em ver regularizada sua propriedade.

Ressalva-se que os processos de regularização na esfera administrativa têm um trâmite inferior em termos de prazo com relação aos processos judiciais, mesmo que exigindo, em alguns casos, a realização de georreferenciamento das áreas, a contratação de agrimensores, bem como a sistemática para atender às mais diversas exigências que podem ser feitas pelo Estado. Reunindo-se esses elementos é possível regularizar a propriedade incidente sobre terras devolutas.

### **V.II – MEDIDAS JUDICIAIS**

A medida judicial que o Estado do Paraná se utiliza para regularização de terras devolutas é a ação discriminatória, com o objetivo de declarar (i) o domínio em favor do Estado e ((ii) a nulidade dos títulos emitidos em favor de particulares que adquiriram a “propriedade” de algum imóvel por algum meio que não os admitidos na legislação em vigor ao tempo da aquisição.

No Estado do Paraná o processo de discriminação das terras devolutas está a cargo do ITCG – Instituto de Terras, Cartografia e Geociências, que pode promover a discriminação administrativa ou judicial das terras devolutas.

Todo o procedimento administrativo de discriminação tem início com a elaboração de um memorial descritivo e um relatório com (i) o perímetro das áreas a serem discriminadas, (ii) as posses existentes no local, (iii) o nome dos posseiros, (iv) os títulos emitidos e (v) outros dados que, eventualmente, sejam necessários ao processo.

Após emitido o memorial e o referido relatório, os interessados são chamados para participar de uma audiência, na qual deverão apresentar seus títulos, documentos e informações. Para esse procedimento também são convocados os confrontantes das áreas objetos de regularização.

Na referida audiência todos poderão esclarecer a origem de seus títulos, a forma pela qual se deu sua aquisição, demonstrando suas alegações com documentos ou manifestação de testemunhas, bem como a realização de perícia, que poderá ser acompanhada pelos interessados ou por perito por eles nomeado.

Realizadas todas as diligências, novamente serão convocados os interessados para, com a participação do ITCG, (i) reconhecer o domínio particular, (ii) reconhecer as posses, (iii) firmar acordos com os interessados, (iv) excluir do procedimento àqueles que não estiverem dispostos a um acordo e (v) descrever o perímetro a ser levantado.

Os eventuais interessados concordes irão firmar documento que fará prova exclusivamente perante o Estado para demonstrar que os títulos de suas propriedades são legítimos e, via de consequência, podem ser opostos a terceiros.

Conforme se observa a seguir, ao menos no Estado do Paraná, o ingresso de ações discriminatórias pelo ITCG chegam a um resultado bastante favorável:

*“Ação discriminatória. Terras devolutas. Divergência acerca da exata localização dos imóveis. Não comprovação de identidade de áreas particulares e de domínio público. Títulos insuficientes para extremar do domínio público terras particulares. Prevalência do laudo e laudo complementar do assistente técnico dos promoventes da demanda, por estarem em sintonia com os demais elementos de prova existentes nos autos. Honorários advocatícios em caso de procedência da demanda sem cunho condenatório. Aplicação do art. 20, § 4º, do Código de Processo Civil. Recurso conhecido e desprovido.*

...

*Por outro lado, da análise da hipótese versada denota-se que os títulos*

*dos apelantes não se revestem de eficácia para impedir a discriminação da área tida como devoluta e regularmente descrita na petição inicial, que é distinta da adquirida pelos recorrentes, conforme concluiu com precisão o digno magistrado singular, respaldado em laudo e laudo complementar apresentado pelo assistente técnico dos apelados e nas demais provas amealhadas ao longo da instrução do processo, em especial no processo de legitimação e na divisão amigável levada a efeito na Comarca de Tibagi.*

...  
Apelação Cível nº 1092509-4 - TJPR. 17ª Câmara Cível. Rel. Rui Bacellar Filho. Julgamento: 05 de novembro de 2014.”

*“Apelações cíveis. Ação discriminatória. Decisão que julgou procedente o pedido inicial, declarando nulos os títulos de propriedade apontados na exordial, bem como o domínio do Estado do Paraná sobre a área discriminada na inicial, destacando-as das contíguas, determinando-se a demarcação do perímetro. ... Manutenção da sentença que declarou nulos os títulos de propriedade apontados na exordial, determinando a demarcação do perímetro. Ausência de títulos hábeis para demonstrar que a área discriminada teria sido legitimamente extremada do domínio público. Área que constitui em ‘terras devolutas’, as quais são definidas de forma residual, ou seja, por exclusão. Insuscetibilidade de domínio ou posse particular. ...*

...  
*Assim, a suposta falta de análise dos argumentos apresentados pelo Apelante de quais títulos e documentos que estariam sendo destituídos de valor e eficácia não torna a sentença omissa e, conseqüentemente, nula, pois a fundamentação adotada em suas razões de decidir no sentido de que a prova pericial demonstrou que, a despeito da compra de diversas áreas pela empresa Apelante, a cadeia sucessória de suas posses revela, na sua origem, a ausência de registro ou matrícula, vinculando a extramação pública (sem títulos legítimos) (fl. 1138), o que, por consequência destituiria de eficácia os nove títulos apresentados pelo Apelante e, assim, denotaria o domínio devoluto de todas as áreas questionadas na ação é bastante a, logicamente, afastar referida alegação do Apelado (de que não haveria justificativa na sentença para afastar a eficácia dos títulos de aquisição das áreas em questão).*

...  
Apelação Cível nº 950095-2 - TJPR. 4ª Câmara Cível. Rel. Maria Aparecida Blanco de Lima. Julgamento: 09 de abril de 2013. “

Além de propor ações para discriminar áreas sobre as quais exista incerteza quanto à propriedade efetiva, os Estados, e no caso do Estado do Paraná por meio do ITCG, costumam intervir nos pedidos de usucapião de terras rurais, notadamente com o objetivo de verificar o caráter devoluto ou não dessas terras.

Ainda que as ações de usucapião, cujo requisito fundamental é a posse mansa e pacífica da área particular a ser usucapida por pelo menos 15 anos, sejam bastante comuns, o usucapião não é possível de ser realizado relativamente às terras devolutas, posto que estas se configuram como bens públicos e não podem ser objeto de usucapião nos termos do art. 191 da Constituição Federal:

*“Art. 191. Aquele que, não sendo proprietário de imóvel rural ou urbano, possua como seu, por cinco anos ininterruptos, sem oposição, área de terra, em zona rural, não superior a cinquenta hectares, tornando-a produtiva por seu trabalho ou de sua família, tendo nela sua moradia, adquirir-lhe-á a propriedade.*

*Parágrafo único. Os imóveis públicos não serão adquiridos por usucapião.”*

No sentido de que os imóveis públicos, no que se enquadram as terras devolutas, não podem ser adquiridas por usucapião, cabe ao Estado provar o caráter público das áreas, conforme se observa abaixo em posicionamento dos tribunais:

*“Usucapião extraordinário - Terra devoluta - Alegação - Incomprovação pelo Poder Público - Requisitos da ação presentes - Aquisição prescritiva - Reconhecimento - Pedido julgado procedente - Sentença mantida. I - “Segundo a jurisprudência dominante, a entidade pública está obrigada a provar seu domínio sobre as terras que entender devolutas” (TJSC, rel. Des. Ayres Gama, RT 536/162). II - Comprovados os requisitos exigidos para a aquisição do domínio, via o usucapião extraordinário, confirma-se a sentença que o reconheceu. Apelação Cível nº 230551-5 - TJPR. 7ª Câmara Cível. Rel. Antonio Martellozzo. Julgamento: 20 de agosto de 2003. “*

*“Apelação cível - Ação de usucapião - Bem público - Inadmissibilidade - Alegação de que o imóvel usucapiendo não foi objeto da ação discriminatória onde foram anulados títulos de propriedade. Desacolhimento. Prova documental que deixa evidente que o título de propriedade do qual parte o imóvel em questão foi anulado. Inexistência*

*de comprovação de que o imóvel, em alguma oportunidade, entrou, por título legítimo, no domínio particular - Com o cancelamento das matrículas as terras restaram caracterizadas como devolutas - Bens públicos protegidos. Aplicação da Súmula 340/STF (“Desde a vigência do Código Civil, os bens dominicais, como os demais bens públicos, não podem ser adquiridos por usucapião.”) Recurso desprovido. Apelação Cível nº 654095-2 - TJPR. 18ª Câmara Cível. Rel. Roberto de Vicente. Julgamento: 22 de setembro de 2010. “*

Tem-se, portanto que, para uma área rural ser considerada efetivamente de propriedade de uma pessoa, seja ela física ou jurídica, é necessário que ela seja originada legitimamente do patrimônio público e tenha ingressado da mesma forma no patrimônio particular.

Além disso, importante ressaltar que, a aquisição da propriedade pelo instituto do usucapião somente poderá ocorrer se restar comprovada a posse mansa pelo período previsto na lei e o Estado não provar que a terra é devoluta, já que é a ele que está incumbido o ônus da prova.

## VI – CONCLUSÃO

Na prática observa-se que parte dos proprietários de terras tem pouca ou nenhuma informação quanto à legitimidade da aquisição dos imóveis das quais se julgam proprietários. Na maioria dos casos, os proprietários somente tornam-se cientes de sua condição de “proprietários”<sup>3</sup> quando surgem oportunidades significativas de negócios que envolvam essas terras.

Vislumbrando-se uma oportunidade de negócio em que a outra parte, que pode ser o próprio Estado, por meio de um financiamento público, ou um particular que deseje adquirir as terras, exige a legitimação da comprovação de posse mediante a elaboração da cadeia dominial do imóvel, de modo a demonstrar o legítimo ingresso do imóvel no patrimônio privado, é que o “proprietário”, na maioria dos casos, irá se conscientizar de que ele não possui um título efetivamente legítimo, e que para concretizar o negócio pretendido será necessário regularizar a propriedade de que é titular.

Como já exposto, a ação de usucapião é o recurso judicial que o “proprietário” poderá utilizar-se para regularizar a propriedade, sendo que, ao propor uma ação de usucapião, diante das jurisprudências apresentadas, o “proprietário” corre o risco do Estado demonstrar que as terras são devolutas, e assim, bens públicos, não podendo, neste caso, ser usucapidas. Ocorrendo tal situação, as terras, consideradas

devolutas, não poderão ser adquiridas por usucapião acarretando, consequentemente, a perda da propriedade pelo “proprietário”, posto que seu título (matrícula do imóvel) será declarado nulo pelo Poder Judiciário.

Ao lado dessa possibilidade, que apresenta um panorama pessimista, outras soluções para a regularização do imóvel podem ser aventadas.

Considerando que o processo de regularização passa ou por uma ação de usucapião ou por um processo administrativo e/ou judicial, que varia de Estado para Estado, é relevante que os procedimentos de verificação da legitimidade da propriedade sejam executados muito antes de se ter presente qualquer grande oportunidade de negócio, como forma de evitar surpresas desagradáveis que possam surgir no decorrer do processo, podendo comprometer, em alguns casos, a realização do negócio.

## Notas

1. ZYLBERSZTAJN, Décio e SZTAJN, Raquel. A economia e do direito de propriedade. In. Revista de Direito Mercantil, vol. 126, abril-junho, 2002, São Paulo: Malheiros, 2002.
2. Direitos e Deveres dos donatários:
  - a) Criar um vilarejo e doar terras – as famosas sesmarias - a quem interessasse cultivá-las. Seus sesmeiros, após dois anos de uso, passavam a ser donos efetivos da terra.
  - b) Desempenhar o papel de autoridade judicial e administrativa com plenos poderes, até mesmo autorizar a pena de morte, caso se torne necessário.
  - c) Escravizar os índios, impondo-lhes o trabalho na lavoura, podendo inclusive enviar cerca de 30 índios, anualmente, como escravos para Portugal.
  - d) Receber a vigésima parte dos lucros sobre o comércio do Pau-Brasil.
  - e) O donatário tinha a obrigação de entregar para o rei de Portugal 10% da receita adquirida com a comercialização dos produtos da terra.
  - f) Cabia à Coroa portuguesa 1/5 dos metais preciosos encontrados nas terras do donatário.
  - g) O direito exclusivo sobre o Pau-Brasil.
3. “Proprietários” neste contexto específico quer dizer aquele que possui um título imobiliário que na sua origem não ingressou legitimamente no âmbito privado, ou seja, é aquele que exerce posse sobre terras devolutas.





# CONTROVÉRSIAS ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ICMS NA ATIVI- DADE DE EXTRAÇÃO DE PEDRA, BRITAGEM E UTILIZAÇÃO EM OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

---

Elaborado em 05/2015

## **MAURO DA CRUZ JACOB**

Pós-graduado em Finanças pela Universidade Federal Fluminense.  
Advogado e Contador graduado pela Universidade Estácio de Sá no  
Rio de Janeiro(RJ).

Professor do curso de graduação de Ciências Contábeis da  
Universidade Estácio de Sá no Rio de Janeiro e dos cursos de Pós-  
Graduação na Fundação Getúlio Vargas FGV –RJ e da Pós graduação  
na Universidade Federal Fluminense no Rio de Janeiro.

Sócio de Gaia, Silva, Gaede & Associados - Advogados no Rio de Janeiro.

## I - ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

Nos contratos de empreitada com fornecimento de mercadorias, tem-se observado que as construtoras que necessitam utilizar rochas em grande escala (brita) para a execução dos seus serviços, para suprir tal demanda, optam por arrendar uma área de exploração dessas rochas (pedreiras) em localidades próximas a obra, cuja exploração se limita ao consumo do empreendimento.

Com efeito, considerando a necessidade de circulação física das rochas que serão produzidas, verificada entre a área de exploração e o respectivo local da obra, muito se discute acerca do tratamento fiscal aplicável ao caso, notadamente no que se refere à possibilidade de incidência do ICMS sobre às atividades que envolverão a extração das rochas, a sua britagem e a posterior remessa do produto ao canteiro de obra, aspectos que passamos a comentar.

## II - DO ENQUADRAMENTO DAS OPERAÇÕES

A atividade de construção civil se encontra regularmente sujeita ao campo do Imposto (municipal) sobre Prestação de Serviços (ISS), constituindo hipótese de incidência nos termos do item 7.02<sup>1</sup> da lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003.

O referido item 7.02, embora enquadre a atividade de construção civil como hipótese de incidência do ISS, contém ressalva para os casos em que houver o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador fora do local da prestação dos serviços, deslocando esse evento para a esfera do imposto estadual (ICMS), como se verifica pela parte final da redação do referido item (*exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS*)”.

E é exatamente por conta deste dispositivo que as discussões são travadas.

A ressalva em comento, que é o deslocamento do campo do ISS para o ICMS, tem o seu aspecto material condicionado a dois elementos, segundo o referido dispositivo: *i*) as respectivas mercadorias devem ser resultado de produção efetuada pelo estabelecimento que promoveu a sua circulação para o local da obra; e *ii*) o respectivo fornecimento deve envolver bens que possam ser conceituados como “mercadorias”, assim entendida a circulação de caráter comercial.

Para se concluir a respeito da possibilidade de incidência do ICMS sobre o fornecimento de brita, relativamente a operação que ora se analisa, se faz mister definir se a atividade de extração das rochas (que resultam em brita), na unidade da pedreira arrendada, poderá vir a ser considerada

como um processo produtivo, e, se assim for, se tal fornecimento encerra circulação de mercadorias.

Em linhas gerais, o que se tem verificado é a hipótese em que os minerais extraídos em seu estado bruto se submetem a processos específicos, previamente à remessa ao local onde ocorrerá a execução das obras.

O dispositivo em questão não emprega o termo produção com conotação restrita, o que confere à norma um caráter mais amplo, eis que a idéia de produção englobaria qualquer situação que envolva atividade laboral com obtenção de produtos.

Essa conceituação, seja pela ótica jurídica ou econômica, tem igual sentido na medida em que abarca os benefícios alcançados não só pelas atividades industriais de transformação, da qual resultem produtos novos, que é espécie do gênero, mas também aqueles derivados da natureza, desde que decorrente de uma atividade econômica<sup>2</sup>.

Sem adentrar aos detalhes de ordem técnica, intrínsecos à complexidade da atividade de mineração, (já que algumas atividades são desempenhadas até que o minério esteja disponível ao consumo), é certo que o seu processo, após a exploração<sup>3</sup>, passa pela etapa de fragmentação, através da britagem, fazendo com que a pedra bruta seja convertida em brita dos mais variados tamanhos.

E é somente após essa fase que a rocha extraída estará em condições de ser empregada na prestação do serviço de construção civil.

Esse processo é passível de enquadramento no âmbito do artigo 4º, inciso II<sup>4</sup>, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 7.212/10, sendo definido como operação que *“importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (...)”*.

Se apreciada a questão por um prisma meramente econômico, a extração de rochas e a sua fragmentação (britagem) estão inseridas em um contexto “primário<sup>4</sup>”, o que poderia sugerir a inexistência de atividade industrial.

Entretanto, o mencionado inciso II, do RIPI é taxativo ao considerar a hipótese de atividade tendente a modificar o produto para o seu consumo, sem que haja alteração da sua classificação.

Um parâmetro que se afigura razoável está nas regras que eram aplicáveis ao extinto Imposto Único sobre Minerais<sup>5</sup> (IUM), ao tempo em que devida tal exação.

Nesse período, uma importante discussão se concentrava na definição da fronteira existente entre a incidência desse tributo e o momento em

que uma determinada operação se tornava sujeita ao alcance do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

De um modo geral, nos termos dos artigos 1º e 2º, ambos, do Decreto-Lei nº 1.038, de 21.10.69 (regulamentado pelo Decreto nº 92.295, de 14.01.86), a incidência do IUM se verificava uma única vez e tinha como limite o beneficiamento dos minerais, denominado, segundo àquela legislação, como “tratamento”. Isto porque a incidência do imposto alcançava exclusivamente à etapa anterior à industrialização<sup>6</sup> e enquanto mantido o produto no estado primário.

Àquela legislação estabelecia conceito próprio no que diz respeito à industrialização de substância mineral, de modo que as hipóteses de beneficiamento eram disciplinadas em apartado e denominadas como “tratamento”.

No primeiro caso definido pela norma, a industrialização de substância mineral tinha como resultado obtenção de espécie nova, propriamente, a transformação do produto. No segundo, “tratamento” ou “beneficiamento”, a espécie original é mantida, mas com novas qualidades agregadas.

Em termos práticos, a transformação, denominada por aquela legislação como industrialização, inseria o produto no campo de incidência do IPI, enquanto que o beneficiamento mantinha o produto no campo de incidência do IUM, conseqüentemente, fora do alcance do IPI.

De se notar que, não obstante a segregação feita pelo Decreto nº 92.295/86, ambas as hipóteses, industrialização das substâncias minerais e beneficiamento, são definidas como industrialização, sendo certo que essa distinção tinha o objetivo exclusivo de estabelecer os limites jurídicos entre o campo de incidência do IUM e do IPI.

Ainda, no âmbito da legislação que regia àquele tributo, especialmente o artigo 4º, inciso I do citado Regulamento, as operações de tratamento das substâncias minerais incluíam “*os processos de beneficiamento realizados por fragmentação, pulverização, classificação, concentração (inclusive por separação magnética e flotação), homogeneização, desaguamento (inclusive secagem, desidratação e filtragem) e levigação*”. Grifos.

Pelo que se pode observar no cenário atual, algumas destas operações e procedimentos compõem as atividades que serão desenvolvidas pelas construtoras, anteriormente à sua remessa para o local da prestação do serviço, em especial o processo de fragmentação que é necessário para se obter a brita.

Discussões a respeito do tema já foram objeto de posicionamento

por parte de Órgãos Julgadores em algumas Unidades da Federação, a exemplo do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais que se posicionou no sentido de que os produtos primários seriam aqueles que se encontram na forma em que obtidos na natureza, bem como aqueles que, não obstante tenham sido submetidos a algum processo de industrialização, conservem as características de produto primário, conforme se verifica em trecho do Acórdão 18.349/07/1<sup>o</sup>, abaixo reproduzido:

“(…)

*Verifica-se nos autos que a Impugnante utiliza-se como fundamento basilar de seus argumentos a alegação de que os produtos couro salgado e couro wet blue não seriam produtos primários, mas sim produtos industrializados, nos termos da alínea “b”, do inciso II, art. 222 do RICMS/02, que dispõe:*  
(…)

*tal alegação não é válida para todos os produtos envolvidos na autuação. Conforme julgado deste Conselho de Contribuintes, consubstanciado pelo acórdão nº 16.698/06, onde foi julgado caso semelhante a este, restou caracterizado que o produto couro salgado, configura-se como produto primário.*

*Valendo esclarecer que produto primário é aquele que se encontra na forma em que foi obtido da natureza, bem como aquele que, não obstante tenha sido submetido a algum processo de industrialização, conserve as características de produto primário, definição esta perfeitamente aplicável ao produto couro salgado.*

*Quanto ao couro wet blue, o mesmo merece algumas considerações. Nos termos da alínea “b”, do inciso II, do art. 222, do RICMS, supra transcrito, produto industrializado seria aquele que passou por processo de beneficiamento, de forma a modificar, aperfeiçoar ou alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto.*  
(…)”

Naquela ocasião, o Órgão Julgador entendeu que a manutenção da originalidade do produto, tal como verificada no momento em que o mesmo foi obtido a partir das suas fontes naturais, é o que mantém a condição de produto primário; contrário senso, se o beneficiamento lhe agregar novas características, tem-se um produto industrializado.

O conteúdo dessa decisão é de razoável aplicação ao caso que se analisa, na medida em que o processo de britagem, ainda que mantida a

classificação original do produto, lhe confere novas qualidades e permite o seu uso na atividade de construção.

Pelos mesmos fundamentos, a Administração Fazendária de Santa Catarina, em resposta à Consulta nº 021/2011, considerou a britagem como atividade industrial, entendendo que tal processo modifica a finalidade do produto, conforme transcrição parcial, abaixo:

### **Consulta n. 021/2011**

*“O que importa assentar aqui, é que na atividade primária chamada extrativismo, não há qualquer transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento etc., nos termos definidos pelos dispositivos transcritos acima (RIPI), o que indica a presença de duas atividades distintas, no processo descrito pela consulente. Uma de extração (atividade primária), que se consubstancia nos procedimentos de que se vale para obtenção da pedra em estado bruto (não-beneficiada, não-transformada etc.); outra, de industrialização (atividade secundária), caracterizada por modificar a natureza, o acabamento, a apresentação etc., da pedra obtida na atividade de extração. (...)*

*A etapa em que são iniciados os procedimentos que modificam a natureza, o acabamento, a apresentação ou finalidade do produto, a teor do disposto no caput do art. 4º do Decreto 7.212 - Regulamento do IPI -, é a de britagem (denominação utilizada pela própria interessada). Nessa fase, a pedra bruta é descarregada no alimentador vibratório (fotos 7 a 9; fl. 9), onde lhe são retirados os materiais finos, seguindo, na seqüência, para uma série de britadores, nos quais a pedra transforma-se em brita dos mais variados tamanhos, segundo necessidades comerciais.”*

Embora as respectivas manifestações não tratem de casos de igual natureza, as suas conclusões caminham no sentido de que a atividade primária somente se caracteriza quando o produto, mesmo submetido a algum processo, seja mantido em sua condição original, tal como obtido a partir da natureza.

E nesse caso, o processo de britagem resulta em aperfeiçoamento de uso do produto obtido, o que importa extrair como uma primeira conclusão de que, o processo de extração das rochas, incluindo a sua britagem, pode ser entendido como “produção”, e, no limite, caracterizado como hipótese de industrialização.

Essa conclusão, no entanto, ainda não é suficiente para o deslinde da questão, eis que o segundo elemento conector da obrigação em relação

ao ICMS está na caracterização de tal produto como mercadoria para efeito de enquadramento nas hipóteses materiais de incidência desse imposto.

### **III - TRANSFERÊNCIA DOS PRODUTOS PARA O CANTEIRO DE OBRAS. HIPÓTESE DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA. DISCUSSÕES**

Como já verificado anteriormente, é necessário que os bens produzidos a partir do local arrendado até o canteiro de obras, configurem hipótese material de circulação de mercadorias.

A estrutura da Lei Complementar nº 87/96, define a circulação de mercadorias em razão da sua finalidade. Vale dizer, um mesmo produto poderá ser considerado como mercadoria ou não, de acordo com o seu destino.

Em geral, os bens assim denominados como “mercadorias”, assim o são, quando integrados em um processo de circulação econômica de cunho comercial.

De forma ilustrativa, seria o caso do estabelecimento comercial que adquire bens com a finalidade de revenda, situação em que os respectivos produtos serão considerados mercadorias, seja quando adquiridos ou pela sua posterior saída. O mesmo pode ser afirmado em relação a um estabelecimento industrial que adquire insumos para emprego em seu processo produtivo.

Situação diversa se verifica quando determinado produto é adquirido para emprego em finalidade diversa da revenda ou industrialização, sendo destinado a mero consumo. Para o estabelecimento que promoveu a venda, se trata de mercadoria, eis que circulada como finalidade comercial, mas para o segundo, adquirente, o mesmo produto perdeu a sua característica de mercadoria, já que o seu emprego não se relaciona à venda ou industrialização.

Esse caso pode ser notado na atividade de construção civil, onde, em regra, os produtos adquiridos são utilizados como um insumo das atividades, mas não tem finalidade de revenda ou industrialização de produtos que serão vendidos.

Pelas suas peculiaridades, essa atividade exige o preparo de materiais que serão posteriormente empregados em obras diversas, sendo tais atividades preparatórias realizadas dentro ou fora do canteiro de obras, por razões logísticas.

Já o processo de britagem, por questões óbvias, normalmente, só pode ser executado no local de extração das rochas. Mas a sua remessa

para o local de realização da obra, por si só, não constitui circulação de mercadorias no sentido que é conferido pelo artigo 12, I, da LC 87/96, eis que a finalidade desses bens desde a sua obtenção é o consumo dentro da respectiva obra.

Em termos práticos, o local onde ocorre a produção das rochas se revela em verdadeira extensão do “canteiro de obra”, razão pela qual essa movimentação deve se colocar fora do campo do ICMS, constituindo verdadeira situação de não incidência “pura”, por não se enquadrar em qualquer hipótese material que resulte na obrigação tributária.

Acerca do assunto, convém destacar as decisões administrativas nos Estados de Tocantins e da Paraíba atribuindo unicidade à unidade de britagem e o respectivo canteiro de obra:

#### **Acórdão 114/2009 – Estado de Tocantins**

*EMENTA: Falta de Recolhimento de ICMS. Empresa da Construção Civil Sujeita ao ISS. Operação de Remessa de Brita da Usina ao Canteiro de Obras - Não incidência do imposto quando se trata de matéria prima produzida no próprio canteiro de obras. Usina de britagem considerada parte integrante do canteiro de obras.*

*VOTO: A empresa foi autuada por deixar de recolher o ICMS no valor de (...), referente à saída de brita da unidade de britagem para obras em outras localidades, constando a natureza da operação como sendo simples remessa, quando na verdade não nos foi apresentada nenhuma nota fiscal de retorno deste produto, nem nota fiscal de compra do mesmo. (...)*

*A legislação estadual que trata do assunto diz que as obras de construção civil estão sujeitas ao ISS, sendo que só poderão ser tributadas pelo ICMS as mercadorias produzidas fora do canteiro de obras. Entendo que a unidade de britagem pertence ao canteiro de obras, pois é nela que se desenvolve o apoio a construção, podendo ela ser fixa ou temporária, portanto, entendo que não há que se falar em cobrança do ICMS.*

- grifos não constantes do texto original -

#### **Acórdão 077CRF1912009 – Estado da Paraíba**

*Reproduzimos abaixo a solução dada pelos órgãos julgadores que dividem o problema em duas questões:*

***Se o material extraído pela prestadora de serviço e aplicado na obra sofre incidência do ICMS?***

*No caso em tela, e por força do disciplinamento contido nos Itens 32 e 34 da Lista de Serviços, corroborado pelo art. 3º, incisos IV e V, da Lei nº 6.379/96, vislumbramos que o fornecimento de mercadoria (brita) foi produzido pelo prestador de serviço dentro do local da prestação dos serviços (canteiro de obras), e aplicado na própria obra contratada, descaracterizando assim qualquer intuito mercantil da operação, não se sujeitando assim a incidência do ICMS.*

***Se o local arrendado, o qual se extrai o material é considerado “Canteiro de obra”?***

*De posse da documentação apensada aos autos, a exemplo do Contrato de Arrendamento (fls. 23), bem como da Declaração fornecida pelo DER (fls. 28), e pela própria definição do que seja um canteiro de obras, não há muito o que tergiversar a respeito da matéria, mesmo porque não se vislumbra nos autos qualquer prova material que nos leve a convicção de que as granjas arrendadas não se caracterizam como um canteiro de obras, pelo contrário, consta nos autos farta documentação que comprovam que o canteiro de obras se estende, além das propriedades arrendadas, por toda a extensão da estrada objeto do contrato, demonstrando assim a frágil acusação acerca do fato infringente, pois o procedimento realizado encontra guarida na legislação vigente.*

***Conclusão***

*Face ao exposto, concluímos seguindo o entendimento dos órgãos julgadores considerando que as operações de extração de brita, objeto do contrato entre a Mineração Rolim Braga e as empresas construtoras, para utilização nas obras de duplicação da BR 101 Norte, não configuram hipótese de incidência tributária por não se apresentarem como operações de circulação de mercadorias.”*

- grifos não constantes do texto original -

O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, sedimentou o entendimento acerca da matéria da seguinte forma:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. SÚMULA 156 DO STJ.

*1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF; art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03), a delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03 (que sucedeu ao DL 406/68), incide ISSQN; e (c) **sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista.** (REsp nº. 1.092.206 – SP, sujeito ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução 08/08, do STJ – Recursos Repetitivos)*

- grifos não constantes do texto original -

Em todos os casos analisados, o posicionamento adotado considera que a atividade de extração de rochas, independente de ser caracterizada ou não como produção, é parte integrante e indissociável da própria execução da obra de construção civil.

Por consequência lógica, a eventual movimentação física desses materiais, do local de extração até o canteiro de obras, ambos, de titularidade do prestador do serviço, não pode ser inserida dentre as hipóteses de circulação econômica, tendente a fazer surgir obrigação de recolhimento do ICMS.

Por fim, ainda que discutível a caracterização de produção, ou, restritivamente, de processo industrial em relação à extração e britagem das rochas, o deslocamento da situação jurídica em análise para o campo do ICMS depende de uma segunda condição que é caracterização de circulação de mercadorias, ausente quando o evento estiver relacionado ao emprego daqueles minerais à obra de construção. Naturalmente, considerando que tanto a extração e o consumo são realizados pela

mesma pessoa.

A conjugação desses aspectos, em nosso pensamento, afasta a possibilidade jurídica de incidência do ICMS relativamente à movimentação de rochas britadas entre a área de extração e o canteiro de obras.

#### **IV - CONCLUSÃO**

De todo exposto e considerando os aspectos analisados, conclui-se que a aplicação das regras do ICMS em relação à movimentação de materiais entre a área de exploração de rochas e o respectivo canteiro de obras, tem o seu aspecto material condicionado a dois elementos: i) as respectivas mercadorias devem ser resultado de produção efetuada pelo estabelecimento que promoveu a sua circulação para o local da obra; e ii) o respectivo fornecimento deve envolver bens que possam ser conceituados como “mercadorias”, assim entendida a circulação de caráter comercial.

Em que pese as discussões que o tema comporta, o primeiro elemento, que é a caracterização de atividade de produção, é de possível aplicação, na medida em que o processo de britagem resulta em nova finalidade do produto, condição necessária a caracterizar a industrialização.

Contudo, face a ausência de caráter comercial verificada por ocasião da transferência da referida produção para o canteiro de obras, vemos como afastada a incidência do ICMS em relação a esse evento, mantida a operação no campo do ISS.

Essa característica implica em reconhecer certa unidade entre a área de exploração das rochas e o respectivo canteiro de obras, posição que já é adotada por algumas Unidades da Federação na qual o tema foi enfrentado e cujos argumentos podem ser utilizados para rechaçar eventual exigência dessa natureza.

## Notas

1. - Lei Complementar nº 116/03 “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa (...), Lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. (...) 7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)” Grifos não constantes do texto original.
- 2 - Nessa linha, PLÁCIDO E SILVA in “VOCABULÁRIO JURÍDICO”, Volume III. Forense, 3ª, p. 1233, traz a seguinte conceituação “PRODUÇÃO. (...) exprimindo, em geral, a ação de produzir, aplica-se, quer no sentido econômico, quer no jurídico, como a soma de certas coisas produzidas, isto é oriundas da natureza ou trabalhadas pelo homem. Neste sentido, pois, produção significa a porção de riquezas, extraídas da natureza ou obras industrialmente, especializando-se, assim, em produção agrícola, produção pecuária, ditas também de produção do solo, e em produção fabril ou industrial. (...) A produção que provém da exploração do subsolo, dos diversos minerais que constituem uma das grandes riquezas naturais, diz-se mineral. (...)”
- 3 - RIPI: “Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como: (...) II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento).
- 4 - O conceito de setor primário não encontra definição legal, mas a literatura econômica, de modo geral, tende a assim considerar as atividades que não envolvam produção industrial propriamente dita.
- 5 - Esse tributo foi retirado de nosso regramento jurídico-tributário com a promulgação da Constituição Federal de 1988, contudo, os fundamentos atinentes a algumas discussões que envolviam a sua exigência podem melhor esclarecer outros efeitos tributários, como se verá no caso.
- 6 - Decreto nº 92.295, de 14.01.86 (Regulamento do Imposto Único sobre Minerais), artigo 3º: “O imposto alcança apenas a fase anterior à industrialização da

*substância mineral”.*

*7 - Nesse Acórdão, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais analisou a possibilidade de aplicação de tratamento de diferimento da incidência do ICMS, consoante a legislação local, permitida para determinados produtos industrializados. Nessa mesma ocasião, concluiu o Órgão Julgador que em relação ao denominado “couro salgado”, o diferimento não seria possível, por se tratar de um produto que conservaria as suas características originais, tal como na sua forma primária.*



# DANO EXISTENCIAL NAS RELAÇÕES DE TRABALHO

---

Elaborado em 10/2015

## **GABRIELLA NUDELIMAN VALDAMBRINI**

Advogada graduada pela Universidade da Fundação de Ensino Octávio Bastos, 2006. Especialista (pós-graduação lato sensu) em Direito e Processo do Trabalho pela Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2010.

Advogada Sênior da área Trabalhista do escritório Gaia, Silva, Gaede & Associados – Advogados em São Paulo.

## I - INTRODUÇÃO

Uma das maiores discussões no direito do trabalho, atualmente, gira em torno do “Dano existencial nas relações de trabalho”.

Muitos são os fundamentos que embasam os pedidos de dano existencial na justiça do trabalho, mas a ideia principal é a restrição de direitos individuais em razão da relação de trabalho.

De uma forma abrangente, o dano existencial está vinculado a dois fatores: (i) a ofensa a um projeto de vida e (ii) o prejuízo à vida de relação, podendo se materializar por diversas formas, seja por uma meta de vida não atingida ou o afastamento do convívio familiar.

Assim como ocorreu com institutos similares (dano moral e assédio moral, por exemplo), a Justiça do Trabalho vem recebendo diversas ações com pedido de indenização por danos existenciais, sendo certo que muitas vezes a causa de pedir não tem relevância suficiente a ensejar a condenação do empregador ao pagamento de indenização.

Este artigo tem como objetivo analisar o instituto denominado “dano existencial” por meio da doutrina já existente sobre o tema e a posição adotada pelo Tribunal Superior do Trabalho para que se possa fixar formas de prevenção no ambiente do trabalho e mecanismos de defesa em ações judiciais.

## II - CONCEITO E EVOLUÇÃO DO DANO EXISTENCIAL NO BRASIL

Não há na legislação pátria qualquer menção específica ao instituto do dano existencial, cabendo à doutrina e à jurisprudência conceituá-lo e definir sua aplicação caso a caso.

De uma forma ampla, a Constituição Federal de 1988 trouxe em seu artigo 5º, inciso X, a inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas, garantindo o direito à indenização em casos de dano moral ou material.

Anos depois, por meio do advento do Código Civil de 2002, a legislação ordinária trouxe também a obrigatoriedade de indenização nos casos de dano patrimonial ou imaterial nos artigos 186, 187 e 927, os quais dispõem:

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, **ainda que exclusivamente moral**, comete ato ilícito.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, **excede manifestamente os limites** impostos pelo seu fim

econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, **fica obrigado a repará-lo** – (destacamos).

Da análise dos artigos supratranscritos, verifica-se que o legislador garantiu a indenização quando houver qualquer tipo de dano resultante de ato ilícito. Repare que não há na lei a especificação do dano, tratando o artigo 927 do Código Civil dos danos de uma forma geral.

Arnaldo Rizzardo<sup>1</sup> ensina que “*o interesse, assim entendido, é o objeto da tutela de lei. E o que fere o interesse em si é o dano. Por meio dele, se impede a possibilidade de que o bem satisfaça uma necessidade humana, ou se retira a aptidão geral para satisfazer um vaor almejado e procurado pelo homem*”.

O dano, portanto, ocorre sempre que há um interesse violado, podendo ser ele material ou imaterial. Dentro dos danos imateriais, temos os danos puramente morais e os danos existenciais.

O dano existencial é considerado pela doutrina uma modalidade nova de violação imaterial aos direitos fundamentais do homem, causando prejuízos psíquicos ao ofendido, que se vê impedido do convívio familiar ou da execução de projetos pessoais. A grande diferença do dano existencial para os demais tipos consagrados na doutrina é a prescindibilidade de reflexos econômicos ou financeiros no resultado da ação do agente, bastando que o ofendido tenha algum direito fundamental violado. Neste sentido leciona Amaro Alves Almeida Neto<sup>2</sup>:

*O dano existencial, ou seja, o dano à existência da pessoa, portanto, consiste na violação de qualquer um dos direitos fundamentais da pessoa, tutelados pela Constituição Federal, que causa uma alteração danosa no modo de ser do indivíduo ou nas atividades por ele executadas com vistas ao projeto de vida pessoal, prescindindo de qualquer repercussão financeira ou econômica que do fato da lesão possa decorrer.*

Julio Cesar Bebber<sup>3</sup> diz que o dano existencial é uma espécie de dano extrapatrimonial que altera, negativamente, a perspectiva de vida atual e futura da pessoa.

A ideia principal da indenização por dano existencial é a de que qualquer dano causado a alguém deve ser reparado, não importando se houve reflexo material, bastando a lesão ou a privação de direitos fundamentais.

Diferentemente do dano moral, que pode ser configurado quando há apenas um abalo emocional do ofendido, o dano existencial vai além e pressupõe a renúncia ou o impedimento a determinada atividade anteriormente praticada pelo ofendido ou que tinha intenção de praticar.

Citando Flaviana Rampazzo Soares, o Tribunal Superior do Trabalho<sup>4</sup> diferencia de forma clara o dano moral do dano existencial assegurando que “a distinção entre dano existencial e o dano moral reside no fato de este ser essencialmente um sentir, e aquele um não mais poder fazer, um dever de agir de outra forma, um relacionar-se diversamente em que ocorre uma limitação do desenvolvimento normal da vida da pessoa”.

A configuração do dano existencial não tem como requisito a existência de prejuízo econômico ou financeiro e nem se refere à intimidade, mas exige a ocorrência de frustração do projeto de vida do ofendido (com a alteração de planos e alteração dos relacionamentos sociais).

Muitos são os exemplos utilizados para definir o dano existencial, como contaminação de paciente em transfusão de sangue, lesões físicas causadas a consumidores por defeito em produto, demora em atendimento hospitalar que agrava doença de forma irreversível entre outros. Veja que, em todos os exemplos, o ofendido é privado de determinadas atividades que tinha plano de executar ou vinha executando.

Em outras linhas, o sujeito atingido pelo dano existencial se afasta de seus relacionamentos particulares em razão do ato do ofensor. Há limitação das atividades sociais, dos relacionamentos interpessoais, da prática de esportes e do gozo ao lazer de uma forma geral. A vítima do dano tem seus direitos fundamentais limitados em razão do ato ofensor.

Atualmente, doutrina e jurisprudência são uníssonas sobre a necessidade de indenizar o indivíduo vítima de dano existencial, não havendo mais discussões quanto ao seu conceito e diferenciação dos demais tipos de danos extrapatrimoniais.

### **III - APLICAÇÃO DO DANO EXISTENCIAL NO DIREITO DO TRABALHO**

No Direito do Trabalho, o instituto do Dano Existencial é invocado sempre que o empregado tem seus projetos familiares e sociais abandonados ou restringidos em razão de fatos ocorridos no curso da relação de emprego.

O Tribunal Superior do Trabalho atualmente entende que há dano existencial na relação de trabalho “quando o trabalhador sofre dano/limitações em relação à sua vida fora do ambiente de trabalho, em razão de condutas ilícitas perpetradas pelo empregador, impossibilitando-o

*de estabelecer a prática de um conjunto de atividades culturais, sociais, recreativas, esportivas, afetivas, familiares, etc., ou de desenvolver seus projetos de vida nos âmbitos profissional, social e pessoal”<sup>5</sup>.*

Do entendimento supra, conclui-se que, para configuração do dano existencial faz-se necessário o preenchimento de três requisitos: (i) ato ilícito, (ii) dano, (iii) nexa causal entre o ato e o dano.

O ato ilícito e o nexa causal seguem o padrão aplicado nos demais tipos de danos materiais ou imateriais, qual seja: o ato ilícito é qualquer ação ou omissão que seja considerada antijurídica e realizada com dolo ou culpa do agente, enquanto o nexa causal é a relação existente entre o ato ilícito e o dano.

A grande diferença entre o dano existencial e os demais danos imateriais está no tipo do dano sofrido pela vítima, que no instituto em análise deve ser um prejuízo à vida de relação ou ofensa a um projeto de vida.

A “vida de relação” nada mais é do que o conjunto de relações sociais do ser humano. O prejuízo é configurado quando o indivíduo tem suas relações interpessoais desgastadas diante do cerceamento da convivência com a família e com os amigos. Trata-se de uma renúncia às atividades rotineiras que finda em afastar a vítima do convívio social.

Já a “ofensa ao projeto de vida” é verificada quando a vítima fica impedida de realizar os planos que estipulou para sua vida, não podendo concretizá-los como esperava.

Há quem defenda que a necessidade de coexistência entre o projeto de vida e a vida de relação, uma vez que para concretizar o primeiro, obrigatoriamente, o ser humano precisa interagir com as demais pessoas da sociedade. Fato é que a frustração de um dos pilares já basta para que o indivíduo sofra o vazio existencial que gera o direito à indenização.

Causas diversas são usadas como fundamentação na busca pela indenização por dano existencial, sendo que em sua maioria presume-se o dano diante da conduta do empregador. Citamos, abaixo, alguns exemplos que vêm se repetindo nas demandas judiciais trabalhistas:

(i) A prestação demasiada de horas extras, que impede o convívio familiar do empregado, bem como o afasta de suas atividades sociais rotineiras.

(ii) A doença ocupacional que impede o empregado de praticar atividades que anteriormente era habituado a fazer, como por exemplo a LER (lesão por esforço repetitivo) que impossibilita do empregado de praticar esportes.

(iii) O assédio moral ou sexual sofrido pelo empregado que afeta sua saúde e lhe traz desmotivação na vida pessoal, afastando-o do convívio

social.

Independentemente do fundamento utilizado para pleitear a indenização por dano existencial, o ato do ofensor não pode ser isolado ou de pequena duração, sem imprescindível a repetição de determinada conduta, ou sua duração no tempo, de tal forma que os objetivos de vida do empregado sejam alterados ou ocorra prejuízo em suas relações sociais.

E mais, em que pesem as tentativas de defender a possibilidade de presumir o dano existencial, fato é que este se diferencia do dano moral exatamente por ser factível e não apenas de um sentimento da vítima. O prejuízo à vida de relação ou ao projeto de vida podem ser verificados e comprovados por meio de prova testemunhal ou mesmo documental (fotos que demonstram a vida em sociedade da vítima, inscrições em clubes e academias etc) o que diminui a discricionariedade do juiz ao julgar um pedido de indenização por dano existencial.

Exatamente por depender de um dano concreto para sua configuração, o Tribunal Superior do Trabalho<sup>6</sup> proferiu decisão que afastou a condenação do empregador ao pagamento de indenização por danos existenciais:

*PRETENSÃO DE REPARAÇÃO DE DANOS EXISTENCIAIS COM FUNDAMENTO NO MERO INADIMPLEMENTO DAS HORAS DE PERCURSO, TEMPO À DISPOSIÇÃO E INTERVALO DO ARTIGO 384 DA CLT. IMPROCEDÊNCIA. **O dano existencial consiste em espécie de dano extrapatrimonial e tem como principal característica a frustração do projeto de vida ou da vida de relação do trabalhador**, impedindo a sua efetiva integração à sociedade e o seu pleno desenvolvimento enquanto ser humano, em decorrência de ato ilícito do empregador. Na hipótese dos autos, entretanto, a reclamante associa o dano existencial ao fato de que, em decorrência do descumprimento das obrigações trabalhistas pela reclamada, deixou de auferir aproximadamente R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais) por mês, valor que, conforme alegado pela autora, poderia ter sido utilizado para aquisição de casa própria, veículo, móveis, vestuário, curso de capacitação e até aquisição de alimentos, o que melhoraria as suas condições de vida e de existência e de seus dependentes. A conduta da empregadora, em que pese reprovável, não configurou, por si só, óbice à execução, ao prosseguimento ou ao recomeço dos projetos de vida da autora. Com efeito, o mero inadimplemento das obrigações trabalhistas por parte da empregadora, relativamente ao período contratual de 1º/11/2012 até 20/3/2013, não é suficiente, por si só, para ensejar a reparação por danos existenciais, visto que **esta espécie de dano não se caracteriza apenas pela frustração decorrente da***

*perda de acréscimo patrimonial, pois depende também da efetiva indicação do dano concreto à realização do projeto de vida ou do prejuízo à vida de relações do empregado, o que não ocorreu no caso dos autos. Recurso de revista não conhecido – (grifou-se).*

Configurado o dano existencial, discute-se na doutrina e na jurisprudência a possibilidade de acumular indenizações por diferentes tipos de danos imateriais (morais e existenciais, por exemplo), uma vez que a cumulação das indenizações por dano moral e dano material já é pacificada no Superior Tribunal de Justiça por meio da súmula nº 37 que diz que “*são cumuláveis as indenizações por dano material e dano moral oriundos do mesmo fato*”.

Em que pese ainda não existir um posicionamento sedimentado na Justiça do Trabalho, cumpre destacar que o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul já decidiu, em caso emblemático, sobre a possibilidade de cumulação dos danos moral, material e existencial. O caso apreciado tratou do dano vivenciado por uma paciente que sofreu um erro médico e teve sua bexiga perfurada. Os desembargadores entenderam que, neste caso, houve dano moral em razão do sofrimento da paciente, dano material diante da comprovação dos gastos despendidos com tratamento e dano existencial uma vez que a paciente passou a utilizar uma sonda que alterou sua rotina diária.

Seguindo essa linha de raciocínio, a cumulação da indenização por dano existencial com outras indenizações seria possível em casos de acidente do trabalho, quando o empregado sofre lesão com redução permanente da capacidade laborativa.

Outro ponto que causa grande incômodo jurídico é a definição do *quantum indenizatorium*, afinal é extremamente complicado mensurar em valores financeiros o sofrimento de uma pessoa por ter seu plano de vida interrompido ou sua vida social mitigada.

Não há critérios pré-concebidos para quantificação do dano existencial e, por ficar a critério exclusivo do juiz, surge insegurança jurídica não só para quem pleiteia, mas principalmente para quem pode ser condenado em uma demanda como essa.

Há decisões recentes, por exemplo, com condenação do empregador ao pagamento de indenização por danos existenciais no valor de R\$ 25.000,00 (vinte e cinco) mil reais para casos que o empregado laborou em jornada exaustiva (superior a dezoito horas diárias) por mais de sete anos<sup>7</sup>. Nestas situações é importante destacar que o empregado receberá as horas extras com o respectivo adicional, além da indenização ora

estudada.

Diante de tal cenário, acredita-se que as indenizações por dano existencial se tornem pedido comum nas lides trabalhistas, o que acarreta aos empregadores a necessidade de prevenção quanto a situações que possam lesar projetos de vida de seus empregados.

#### **IV - CONCLUSÕES**

Considerando todo o exposto, de forma preventiva, os empregadores devem se atentar ao cumprimento das normas trabalhistas, a fim de que seus empregados não trabalhem em jornadas excessivas ou sofram acidentes do trabalho. Tais situações, como visto, são as principais causas de pedido de indenização por dano existencial.

Por outro lado, já existindo uma ação judicial com o pedido da indenização em estudo, há que se preparar um trabalho de campo, buscando provas testemunhais e documentais (e-mails, informações em redes sociais etc) que demonstrem a continuidade da vida de relação e dos projetos de vida do empregado.

## Notas

1. RIZZARDO, Arnaldo. Responsabilidade Civil. 5. ed. – Rio de Janeiro : Forense, 2011. p. 29.
2. ALMEIDA NETO, Amaro Alves de. Dano Existencial – A tutela da dignidade da pessoa humana. Disponível em [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/cao\\_consumidor/doutrinas/DANO%20EXISTENCIAL.doc](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/cao_consumidor/doutrinas/DANO%20EXISTENCIAL.doc) acesso em 27.05.2015.
3. BEBBER, Julio Cesar. Danos extrapatrimoniais (estético, biológico e existencial) – breves considerações. São Paulo : LTr; v. 73; n. I, jan. 2009, p. 28.
4. TST - RR - 11628-88.2013.5.18.0103 , Relator Ministro: José Roberto Freire Pimenta, Data de Julgamento: 15/04/2015, 2ª Turma, Data de Publicação: DEJT 08/05/2015
5. TSTS - ARR - 11513-67.2013.5.18.0103 , Relatora Ministra: Maria de Assis Calsing, Data de Julgamento: 27/05/2015, 4ª Turma, Data de Publicação: DEJT 29/05/2015; disponível em <http://www.tst.jus.br/consulta-unificada>; acesso em 29/05/2015.
6. TST - RR - 11628-88.2013.5.18.0103 , Relator Ministro: José Roberto Freire Pimenta, Data de Julgamento: 15/04/2015, 2ª Turma, Data de Publicação: DEJT 08/05/2015
7. TST - AIRR - 1255-07.2011.5.04.0281 , Relatora Desembargadora Convocada: Luíza Aparecida Oliveira Lomba, Data de Julgamento: 15/04/2015, 1ª Turma, Data de Publicação: DEJT 17/04/2015



# ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTI- MENTOS. FORMAÇÃO DO ÁGIO. DIFERENÇAS ENTRE CRITÉRIOS CONTÁBEIS E FISCAIS

---

Elaborado em 05/2015

## **DANIEL TEIXEIRA PRATES**

Advogado graduado pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Internacional Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Autor de artigos acadêmicos em livros e revistas de Direito Tributário. Membro Associado do IBDT.

Supervisor Sênior da área da Consultoria Tributária do escritório da Gaia, Silva, Gaede & Associados Advogados em São Paulo.

## I - INTRODUÇÃO

A formação do ágio e seu aproveitamento fiscal constitui um dos pontos mais sensíveis em processos de aquisições de investimentos, sendo muitas vezes um dos fatores relevantes para se determinar a própria viabilidade da aquisição de uma participação societária bem como a precificação desta operação.

A Receita Federal do Brasil, atenta a relevância deste tema e especialmente às cifras que envolvem as operações de aquisição de participação societária, há algum tempo tem tratado a temática do ágio como uma das peças-chave de sua estratégia de fiscalização, colocando estas operações no foco de suas análises e, com isso, realizando autuações vultuosas sobre a matéria. Para se ter uma ideia da dimensão das autuações, os resultados de fiscalização divulgados pela Receita Federal<sup>1</sup> apontam que os valores dos créditos tributários lançados entre 2011 e 2014, envolvendo operações de ágio, superam o valor de R\$ 50 bilhões.

Embora a legislação tributária, por meio do Decreto-Lei nº. 1.598/77, já disciplinasse o regramento jurídico do ágio, foi com a edição da Lei nº. 9.532/97 que este tema assumiu grande relevância. Isso porque, em 1997, visando oferecer um cenário vantajoso que estimulasse as privatizações e resultasse em preços melhores nas aquisições das estatais, a legislação fiscal passou a permitir expressamente que o ágio fundamentado em rentabilidade futura pudesse ser deduzido da base de cálculo do IRPJ no prazo mínimo de cinco anos após a incorporação da investida adquirida.

Considerando que o regramento do ágio contido na Lei nº. 9.532/97 gerava vantagens de ordem fiscais, as empresas passaram a nortear os seus registros contábeis considerando as diretrizes contidas nos diplomas legais acima mencionados e, com isso, deixavam de lado as orientações que a ciência contábil apresentava sobre este instituto.

Despontava, assim, mais um dos casos de interferência e conflito entre a legislação tributária e a ciência contábil, em que os contribuintes, para se beneficiar das vantagens fiscais decorrentes da dedutibilidade do ágio, efetuavam os seus registros contábeis em linha com as diretrizes da legislação fiscal e, por consequência, ignoravam os preceitos da ciência contábil quando da elaboração de suas demonstrações financeiras.

Com o intuito de aproximar os padrões contábeis brasileiros aos padrões internacionais de contabilidade (*IFRS*) e, por consequência, afastar esta ingerência que a legislação fiscal exercia sobre a contabilidade, foram editadas as Lei nº. 11.638/07 e a Lei nº. 11.941/09. Mais uma vez, entre os temas que assumiram destaque neste contexto foi a questão do ágio, sendo debatida principalmente a potencial influência das novas diretrizes contábeis, contidas no Pronunciamentos do Comitê Técnico

de Pronunciamentos Contábeis (CPC), sobre o regramento fiscal. Mais recentemente, no final de 2014, editou-se a Lei nº. 12.973/14, introduzindo um novo regime jurídico para o aproveitamento fiscal do ágio.

Considerando este panorama geral, pretendemos estudar, neste artigo, as diferenças e semelhanças entre os critérios contábeis e fiscais do ágio sob a perspectiva de seu regramento jurídico contido na redação original do Decreto-Lei nº. 1.598/77 bem como de sua nova disciplina legal, presente na Lei nº. 12.937/14.

## II - O GOODWILL PARA A TEORIA CONTÁBIL

Para a teoria contábil, o ágio por expectativa de rentabilidade futura, ou *goodwill*, sempre foi entendido como a diferença entre o valor da entidade como um todo, funcionando, em marcha, e a soma algébrica do valor de mercado de seus elementos patrimoniais<sup>2</sup>.

Conforme lecionam E. MARTINS e S. DE IUDÍCIBUS, o conceito de *goodwill* sempre esteve atrelado à capacidade de geração de lucros anormais em função da fidelidade da clientela, da localização do estabelecimento, da marca, da tecnologia, do capital intelectual, da qualidade do pessoal da produção, vendas e gerência, da propaganda e, na maioria das vezes, da sinergia destes fatores e outros mais<sup>3</sup>.

Ou seja, tem-se o *goodwill* quando os fatores acima mencionados e a sinergia entre eles são capazes de indicar a possibilidade de se gerar um lucro acima do normal.

Uma discussão que sempre se fez presente na doutrina contábil está relacionada à possibilidade de capitalização do *goodwill*, isto é, o seu reconhecimento como ativo.

Neste contexto, devido às dificuldades de mensuração, identificação e segregação destes elementos que o compõem, o *goodwill* gerado internamente em uma entidade (ou seja, sem que haja qualquer operação de aquisição que lhe atribua um valor), por mais inegável que possa ser a sua existência, nunca teve o seu reconhecimento contábil, como ativo, aceito pela contabilidade. Com isso, o ágio gerado internamente na própria entidade, isto é, de forma espontânea e sem ter passado por um critério objetivo de mensuração (por exemplo, uma operação de aquisição que lhe atribua um valor), não é identificado, pela contabilidade, como passível de registro pela entidade<sup>4</sup>.

No que diz ao *goodwill* adquirido, ou seja, aquele que decorre de uma operação de aquisição e teve seu valor estabelecido, de forma objetiva, em uma negociação realizada entre partes independentes, este sim deve ser reconhecido como ativo<sup>5</sup>. Neste sentido, embora alguns

doutrinadores e países, no passado, determinassem que o *goodwill* fosse reconhecido pela adquirente diretamente como despesa, o tratamento contábil adotado hoje pela maior parte dos países é de reconhecer o *goodwill* como ativo.

Seguindo esta tendência, o Brasil, por meio do Decreto-Lei nº. 1.598/77, tornou obrigatório o reconhecimento do *goodwill* como ativo da empresa adquirente e a CVM, através da Instrução CVM nº. 247/1996, determinou que sua amortização fosse realizada no prazo máximo de 10 anos.

Mais recentemente, no contexto do processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios, manteve a obrigatoriedade de se reconhecer o *goodwill* como ativo<sup>6</sup>, porém determinou que sua baixa não deveria mais ser realizada através de amortizações sistemáticas, tal como previa a CVM em 1996, exigindo agora que seu valor passe a ser submetido ao teste de recuperabilidade, o *impairment*.

Embora o Decreto-Lei nº. 1.598/77 obrigasse a contabilização do *goodwill* em conta de ativo, o critério utilizado pelo legislador, neste diploma legal, para se determinar o valor do ágio (*goodwill*) nunca foi bem recebido pela doutrina contábil, a qual, conforme veremos a seguir, sempre teceu duras críticas a esta norma.

## II.I - A CRÍTICA CONTÁBIL AO ÁGIO DO DL Nº. 1.598/77

Conforme foi dito inicialmente, o *goodwill* sempre foi determinado, pela Teoria Contábil, pela diferença entre o valor de aquisição e o valor de mercado dos ativos e passivos da entidade adquirida. Com isso, para a contabilidade, o valor do custo de aquisição deveria ser alocado necessariamente entre o (1) o valor de mercado dos ativos e passivos; e (2) o ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura, isto é, o *goodwill*.

Acontece que, o legislador brasileiro, ao normatizar a questão do ágio na década de 70, trilhou caminho diverso. De acordo com o artigo 20 do Decreto-Lei nº. 1.598/77, o contribuinte, por ocasião da aquisição de controlada ou coligada, deve desdobrar o seu custo de aquisição entre o valor do patrimônio líquido e o valor do ágio ou deságio, indicando, ainda, o seu fundamento econômico, dentre os seguintes:

§2º. O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Um primeiro ponto de conflito entre a norma acima e a Teoria Contábil está na própria definição do conceito de ágio. Com efeito, enquanto a norma acima trata como ágio a totalidade da diferença entre o custo de aquisição e o valor do patrimônio líquido adquirido, para a contabilidade, conforme foi visto acima, o ágio genuíno seria tão-somente a diferença entre o custo de aquisição e o valor de mercado do patrimônio líquido adquirido, ou seja, seria exclusivamente a parcela mencionada na alínea *b* do dispositivo legal. Com isso, não seria tecnicamente correto, sob o ponto de vista contábil, denominar, por exemplo, o valor de mercado dos ativos como ágio, tal como faz a norma legal acima (alínea *a* do dispositivo).

Indo adiante, além de denominar essa totalidade como “ágio”, o Decreto-Lei possibilitou também que este “ágio” fosse classificado em três possíveis categorias (e não duas, como faz a contabilidade), a saber: **1.** valor de mercado dos ativos; **2.** rentabilidade futura; **3.** fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

No que diz respeito a estas possibilidades de fundamentação do ágio, um ponto extremamente criticado pelos contabilistas é a inclusão da alínea *c* no dispositivo, a qual indica que o fundo de comércio, os ativos intangíveis e “outras razões econômicas” consistem em fundamentos do ágio totalmente independentes e sem relação com aquelas mencionadas nas alíneas anteriores.

Para a Teoria Contábil, a inclusão deste dispositivo não tem qualquer sentido lógico, consistindo em mera reprodução das possibilidades de fundamentação já descritas nas alíneas *a* e *b*.

Com efeito, pelo conceito contábil, o ágio (*goodwill*) corresponde à diferença entre o valor de aquisição e o valor de mercado dos ativos e passivos. Ora, o conceito de ativos, seja ele jurídico ou contábil, abarca tanto os ativos tangíveis quanto os intangíveis. Desta forma, não faz sentido, para a contabilidade, segregar a fundamentação do ágio, como faz a Lei, entre valor de mercado dos ativos (alínea *a*) e ativos intangíveis (alínea *c*). Nesta linha, os ativos intangíveis, sendo ativos, já deveriam estar incluídos na alínea *a* do dispositivo. Consequentemente, para os contabilistas, o Decreto-Lei se torna redundante ao mencionar uma possibilidade de fundamentação do ágio (os “intangíveis”, mencionados

na alínea *c*) que já está incluída em outra (o “valor de mercado de bens do ativo” presente na alínea *a*).

Prosseguindo na análise da alínea *c* do dispositivo, a doutrina contábil conclui existir outra redundância quando o Decreto-Lei apresenta o fundo de comércio como nova possibilidade de fundamentação do ágio. De fato, para a contabilidade, a expressão fundo de comércio se refere “ao intangível não identificado especificamente, sem vida própria, sem chance de negociação individualizada, normalmente fruto da sinergia entre ativos e outros fatores”<sup>7</sup>. Ou seja, a expressão fundo de comércio é sinônima de *goodwill*.

Por conseguinte, entendem os doutrinadores da ciência contábil que novamente o dispositivo legal não guarda coerência, pois menciona, na alínea *b*, a rentabilidade futura como possível fundamento para o ágio e, na alínea *c*, traz novamente este fundamento, porém utilizando agora a sua expressão sinônima, que é o fundo de comércio.

Vale ressaltar que, para a doutrina contábil, ainda que se adote o conceito jurídico de fundo de comércio, o dispositivo continuaria a ser redundante. Para chegar esta conclusão E. MARTINS e S. DE IUDÍCIBUS analisam o conceito jurídico de fundo de comércio a partir dos estudos de M. CARVALHOSA DE MENDONÇA, que o define como “o complexo de meios materiais e imateriais, pelos quais o comerciante explora determinada espécie de comércio”<sup>8</sup>.

Por esta definição, se o fundo de comércio é composto por meios materiais (ou seja, caixa, estoques, imobilizado, etc) e imateriais (marcas, patentes e outros intangíveis), ele se refere a ativos. Por conseguinte, há redundância no dispositivo, pois o valor de mercado dos ativos já foi mencionado em sua alínea *a*. Da mesma forma, se o fundo de comércio for entendido, a partir desta definição, como a sinergia entre esses elementos materiais e imateriais ou a clientela, a localização, reputação comercial, etc, haverá mais uma vez redundância, pois, conforme já tratado neste trabalho, o *goodwill* (ou ágio rentabilidade futura da alínea *b*) corresponde justamente a estes fatores.

Destarte, seja adotando o conceito contábil ou jurídico de fundo de comércio, entendem os contadores que a Lei é redundante e implica no reconhecimento duplicado dos elementos do patrimônio líquido de uma entidade.

Por último, temos a expressão “outras razões econômicas”, que, de tão absurda para a Teoria Contábil, jamais foi aceita pela CVM, a qual sempre exigiu que as entidades justificassem a fundamentação do ágio, de tal forma que a discussão voltava a ser o enquadramento do ágio entre o valor de mercado dos ativos (alínea *a*) ou a rentabilidade futura

(alínea *b*)<sup>9</sup>.

Portanto, nota-se que, para a Teoria Contábil, o conceito de ágio e a sua formatação traçada pelo Decreto-Lei n.º 1.598/77 não servem para a contabilidade. Por esta razão que, desde 1996, a CVM, por meio da Instrução Normativa n.º 247/96, já delimitava, para as companhias abertas, a possibilidade de fundamentação do ágio apenas no valor de mercado dos ativos e na rentabilidade futura, senão vejamos:

**Art. 14.** O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou.

§ 1º O ágio ou deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de parte ou de todos os bens do ativo da coligada e controlada e o respectivo valor contábil, deverá ser amortizado na proporção em que o ativo for sendo realizado na coligada e controlada, por depreciação, amortização, exaustão ou baixa em decorrência de alienação ou perecimento desses bens ou do investimento.

§ 2º O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro, deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento.

Esta diretriz foi também seguida nas novas normas de contabilidade introduzidas no Brasil, quando da adequação aos padrões internacionais, conforme se verá adiante.

## II.II - A FORMATAÇÃO DO ÁGIO PELAS NOVAS REGRAS CONTÁBEIS

Conforme foi mencionado no início deste estudo, em 2007, com a edição da Lei n.º 11.638/07, iniciou-se o processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade. Neste contexto, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) passou a emitir normas com o intuito de levar adiante este processo de convergência. Referidas normas, embora não tenham conteúdo legal, vem sendo adotadas pelos órgãos e agências reguladoras (CVM, BACEN, CFC, etc) que, ao emitirem suas resoluções e outros diplomas, reproduzem e aprovam o conteúdo das normas do CPC<sup>10</sup>.

O Pronunciamento Técnico CPC n.º 15 (R1)<sup>11</sup> e a Interpretação Técnica ICPC 09 (R2)<sup>12</sup> disciplinam a questão do *goodwill* gerado em

uma combinação de negócios bem como sua mensuração.

Combinação de negócios é uma operação por meio da qual um adquirente obtém o controle de um ou mais negócios, independentemente da forma jurídica da operação. A obtenção do controle de um ou mais negócios pode se dar, por exemplo, através da aquisição de um conjunto de ativos líquidos de outra empresa, da cisão para transferência de parte de um patrimônio para terceiros e, principalmente, por meio da aquisição de ações/quotas em quantidade suficiente para obtenção do controle de outra sociedade<sup>13</sup>.

Interessante notar que, segundo a norma contábil, a obtenção do controle não necessariamente envolve um pagamento, podendo sim se dar através da transferência de caixa, mas também por meio da transferência de outros ativos (por exemplo, ações), pela assunção de passivos, pela emissão de instrumentos de participação societária ou até mesmo sem a transferência de nenhuma contraprestação, inclusive por meio de acordo puramente contratuais<sup>14</sup>.

Em uma combinação de negócios, tal como em uma aquisição de uma participação societária, as normas contábeis exigem que o adquirente realize a contabilização da operação através do chamado método de aquisição. A aplicação do método de aquisição exige: (a) identificação do adquirente; (b) a determinação da data de aquisição; (c) reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e das participações societárias de não controladores na adquirida; e (d) reconhecimento e mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou do ganho proveniente de compra vantajosa.

Diante disso, para elaborar as suas demonstrações financeiras individuais e registrar a aquisição da participação societária, o adquirente deverá elaborar demonstrativo extracontábil de forma a reconhecer os ativos identificáveis da empresa adquirida e seus passivos assumidos, em linha com as diretrizes do referido método de aquisição.

Este procedimento pode fazer com que sejam reconhecidos, neste demonstrativo extracontábil, ativos e passivos que não estavam presentes nas demonstrações financeiras da empresa adquirida.

É o caso, por exemplo, de determinados ativos intangíveis, como uma marca, que, por terem sido gerados internamente pela empresa adquirida, não se encontram reconhecidos como ativos nas demonstrações financeiras desta entidade, tendo os custos necessários para seu desenvolvimento sido por ela registrados como despesa.

Da mesma forma, temos o caso dos passivos contingentes (como contingências fiscais, cíveis, etc). O Pronunciamento Técnico CPC nº. 25 define “passivo contingente” como: (a) uma possível obrigação que

resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos; ou (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque: (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou (ii) o montante da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade. Referidos passivos, no curso normal das atividades, não devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras, porém, no caso, de uma combinação de negócios, o CPC determina que tais passivos sejam computados no referido demonstrativo, caso eles tenham influenciado o valor pago na aquisição da empresa investida.

Neste demonstrativo extracontábil, os ativos identificáveis e passivos assumidos da empresa adquirida deverão então ser mensurados, como regra, ao valor justo<sup>15</sup>. Após, o adquirente deverá reconhecer os ativos e passivos fiscais diferidos (IR e CS diferidos), advindos dos ativos adquiridos e dos passivos assumidos na combinação de negócios. Feito isso, o adquirente deverá reconhecer, ainda, em suas demonstrações individuais, o investimento adquirido, segregando e evidenciando:

(i) a parcela relativa à equivalência patrimonial sobre o patrimônio líquido contábil da adquirida;

(ii) a parcela relativa à diferença entre o valor obtido no item “i” acima e a parte do adquirente no valor justo dos ativos líquidos da adquirida, valor justo este apurado conforme demonstrativo extracontábil mencionado anteriormente<sup>16</sup>;

(iii) o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) do investimento, representado pela diferença positiva entre (1) a soma do montante dado em troca do controle (valor pago ou a pagar relativo à compra de participação societária); e (2) o somatório dos itens “i” e “ii” mencionados acima. Ou, se o valor justo dos ativos líquidos superar o montante das contraprestações transferidas, o adquirente deverá reconhecer o **ganho por compra vantajosa** no resultado do período (deságio).

Interessante notar que, pela norma contábil, na determinação dos valores pagos ou a pagar relativo à compra da participação societária (ou seja, na determinação da contraprestação transferida), devem ser considerados tanto os ativos cuja transferência pelo adquirente seja certa e não dependa de nenhuma condição futura e incerta, como também as

chamadas contraprestações contingentes.

Conforme define o Apêndice A do CPC 15 (R1), as contraprestações contingentes são obrigações contratuais, assumidas pelo adquirente na operação de combinação de negócios, de transferir ativos adicionais ou participações societárias adicionais aos ex-proprietários da adquirida, caso certos eventos futuros ocorram ou determinadas condições sejam satisfeitas. Seria, por exemplo, o caso de uma operação de aquisição de uma participação societária em que o adquirente se compromete a pagar um valor adicional aos ex-proprietários da empresa adquirida, caso o preço da ação atinja um determinado patamar, ou se, por exemplo, a empresa adquirida cumprir com uma determinada meta de lucros estabelecidas ou, ainda, se determinadas fórmulas médicas desenvolvidas pela adquirida vierem a obter o seu registro nos órgãos reguladores.

Estas contraprestações contingentes são reconhecidas, pelo adquirente, como parte da contraprestação transferida para a obtenção do controle. Por conseguinte, quando do reconhecimento da aquisição da participação societária, estas contraprestações contingentes serão registradas acrescentando o valor do ágio, sendo que a obrigação de pagar tais contraprestações será reconhecida, conforme o caso, como componente do passivo ou do patrimônio líquido da adquirente.

Com o intuito de ilustrar, a metodologia utilizada pela contabilidade para se determinar o *goodwill*, é interessante trazer um exemplo numérico para facilitar a compreensibilidade dos conceitos. Para isso, imaginemos uma situação em que uma empresa “A” irá comprar 100% das ações de uma empresa “B”, adquirindo, por conseguinte, o seu controle. O valor do patrimônio líquido contábil da empresa “B” é de R\$ 1.000,00. Para realizar a aquisição, a empresa “A” irá pagar, em dinheiro, R\$ 10.000,00 aos ex-proprietários de “B”.

Diante disso, pelo método de aquisição, na data da obtenção do controle, a empresa “A” deverá reconhecer, extracontabilmente, os ativos identificáveis e os passivos assumidos na aquisição. Com isso, imaginemos que, neste momento, seja identificado que a empresa “B” detém um determinado ativo intangível (por exemplo, uma marca) que não está registrado em suas demonstrações financeiras, pois não preencheram os requisitos para contabilização previstos pelo CPC. Da mesma forma, vamos supor que, na empresa “B”, existam determinados passivos contingentes que também não estavam registrados em sua contabilidade. Conforme, foi dito acima, pela aplicação do método de aquisição, tanto este ativo intangível como este passivo contingente deverão ser reconhecidos, pela empresa “A”, extracontabilmente.

Além disso, de acordo com o CPC 15 (R1), estes ativos identificáveis e

passivos assumidos deverão ser mensurados a valor justo. Assim, vamos imaginar que a empresa “B” possua determinadas máquinas e imóveis cujo valor contábil (R\$ 5.000,00) seja inferior ao seu valor justo (R\$ 10.000,00). Posto isso, o demonstrativo extracontábil elaborado pela empresa “A” poderia ser configurado da seguinte forma:

	VALOR JUSTO	VALOR CONTÁBIL	DIFERENÇA
<b>ATIVOS:</b>			
Disponíveis	2.000,00	2.000,00	-
Imobilizado	10.000,00	5.000,00	5.000,00
Intangível	3.000,00	-	3.000,00
Total dos Ativos	15.000,00	7.000,00	8.000,00
<b>PASSIVOS:</b>			
Contas a pagar	6.000,00	6.000,00	-
Passivo Contingente	1.000,00	-	1.000,00
Total dos Passivos	7.000,00	6.000,00	1.000,00
<b>TOTAL LÍQUIDO</b>	<b>8.000,00</b>	<b>1.000,00</b>	<b>7.000,00</b>

Considerando que o valor dos ativos líquidos (R\$ 8.000,00) supera o valor contábil (R\$ 1.000,00), a empresa “A” deverá reconhecer o passivo fiscal diferido sobre esta diferença de R\$ 7.000,00:

VALOR DOS ATIVOS LÍQUIDOS	8.000,00
VALOR CONTÁBIL	1.000,00
<b>DIFERENÇA</b>	<b>7.000,00</b>
IR DEFERIDO (25%)	1.750,00
CS DEFERIDA (9%)	630,00
<b>TOTAL PASSIVO FISCAL DIF.</b>	<b>2.380,00</b>

Por conseguinte, refazendo o demonstrativo extracontábil acima, para incluir o passivo fiscal diferido, teremos os seguintes valores:

	VALOR JUSTO	VALOR CONTÁBIL	DIFERENÇA
<b>ATIVOS:</b>			
Disponíveis	2.000,00	2.000,00	-
Imobilizado	10.000,00	5.000,00	5.000,00
Intangível	3.000,00	-	3.000,00
Total dos Ativos	15.000,00	7.000,00	8.000,00
<b>PASSIVOS:</b>			
Contas a pagar	6.000,00	6.000,00	-
Passivo Contingente	1.000,00	-	1.000,00
Passivo Fiscal Deferido	2.380,00		
Total dos Passivos	9.380,00	6.000,00	3.380,00
<b>TOTAL LÍQUIDO</b>	<b>5.620,00</b>	<b>1.000,00</b>	<b>4.620,00</b>

Feito isso, a adquirente, empresa “A”, verificará que o valor justo total dos ativos líquidos adquiridos será de R\$ 5.620,00 e a diferença entre este valor e o valor contábil será de R\$ 4.620,00. Desta feita, considerando que a aquisição se deu por R\$ 10.000,00, o *goodwill* apurado será de R\$ 4.380,00 (R\$ 10.000,00 – R\$ 4.620,00 – R\$ 1.000,00). Portanto, ao registrar a aquisição desta participação societária, a empresa adquirente “A” desdobrará o custo de aquisição nas seguintes parcelas:

#### INVESTIMENTO EM “B”

VALOR DO PL	1.000,00
MAIS VALLIA DE ATIVOS	4.620,00
<i>Goodwill</i>	4.380,00
<b>TOTAL</b>	<b>10.000,00</b>

Com este exemplo, fica evidente que, para a contabilidade, o *goodwill* tem caráter residual, já que, conforme visto, é apurado pela diferença

entre o custo de aquisição e o valor do justo dos ativos líquidos.

### III - TRATAMENTO FISCAL DO ÁGIO DO DL Nº. 1.598/77

Conforme foi visto acima, a Teoria Contábil sempre realizou severas críticas ao ágio previsto no Decreto-Lei nº. 1.598/77, o que culminou, mais recentemente, na edição de normas contábeis (os pronunciamentos e interpretações do CPC) apresentando um regramento específico para o ágio.

O discurso utilizado pela Teoria Contábil para desqualificar a formatação do ágio prevista no Decreto-Lei de fato é coerente, se levarmos em conta os preceitos da ciência contábil. Com efeito, conforme foi visto acima, se fizermos a análise do referido dispositivo à luz dos preceitos e das definições contábeis de *goodwill*, dificilmente chegaremos a uma conclusão distinta e que torne coerente o regramento contido no dispositivo.

Acontece que um determinado dado fático pode receber interpretações diversas a depender da ciência que o interpreta e dos preceitos e fundamentos que as oriente. Com isso, é possível que um determinado fato, tal como o ágio, seja captado pela ciência contábil de um determinado modo e, pelo Direito Tributário, de forma diversa, sem que isso implique em considerar uma das visões como absolutamente verdadeira e a outra falsa.

Se as ciências contábeis interpretam este dado fático de uma certa forma, isto não exclui a possibilidade de o Direito vir a conhecê-lo de forma distinta. Nesta linha, vale trazer à tona o entendimento de K. JUREIDINI DIAS<sup>17</sup>:

Todo o processo de conhecimento é influenciado pela carga axiológica inerente ao sujeito cognoscente. A carga axiológica pode ser determinante no corte epistemológico que é feito sobre um dado fático, objeto de conhecimento, pelo que não há que se falar em verdade absoluta, mas em verdade enunciada eficazmente, respaldada em discurso coerente e segundo os padrões e signos exigidos pelo sistema que rege determinado conhecimento.

Nesse momento já chegamos a uma primeira conclusão, no sentido de que o dado fático conhecido sob o manto das Ciências Contábeis pode ser diversamente, com outras texturas e cores, conhecido pelo Direito, já que o próprio processo de conhecimento implica em se pautar em signos diversos.

Assim, o fato de a Lei tributária parecer ser incompatível com a Teoria Contábil não nos habilita concluir que o legislador tenha errado, levando-nos a ignorar a norma jurídica e substituí-la pelas diretrizes contábeis.

O Direito Positivo elege determinados fatos da realidade social para consistirem em suporte fático de suas regras jurídicas. Na medida em que o legislador realiza esta tarefa e escolhe determinados fatos para compor o conteúdo da norma jurídicas, estes fatos extraídos da realidade social deixam de se meros fatos para se tornarem fatos jurídicos. Uma vez que os fatos são juridicizados, a sua interpretação deve necessariamente ser realizada de acordo com o Direito Positivo, considerando especialmente os seus pressupostos de hermenêutica, seus princípios e regras. Isto, no entanto, não significa dizer que o conhecimento extraído de outras áreas (por exemplo, a economia e a contabilidade) não possam auxiliar ou influenciar o intérprete no processo de conhecimento ou elaboração da norma jurídica. Estas ciências fazem parte carga axiológica que o intérprete carrega.

O legislador tributário, ao editar o Decreto-Lei nº 1.598/77, disciplinou exaustivamente a figura do ágio. Sendo assim, o ágio, assim como outros fatos da realidade sociais, foi juridicizado, tornando-se verdadeiro instituto jurídico, o que gera a necessidade de que, para fins tributários, este instituto seja interpretado de acordo com os preceitos do Direito.

Com isso, ao lado da figura contábil do ágio, ou da noção comum do ágio, surge o ágio de índole legal, sendo tão-somente este capaz de gerar efeitos tributários. É sob esta perspectiva que deve ser encarada a figura do ágio presente no Decreto-Lei nº. 1.598/77 e aquele concebido pela Teoria Contábil, isto é, assumindo a possibilidade de este instituto ser conhecido pelo Direito Tributário e pela contabilidade de forma diversa.

#### **IV - OS FUNDAMENTOS DO ÁGIO PELO DL Nº. 1.598/77**

Conforme foi visto acima, o DL nº. 1.598/77 elenca três possibilidades de fundamentação do ágio. Para que o Direito afastasse uma possibilidade, como faz a contabilidade, ou preferisse um dos fundamentos em detrimento do outro deveria existir mandamento de hierarquia superior que o fizesse ou, ainda, se por acaso um destes fundamentos ferisse alguns dos princípios constitucionais ou as competências tributárias fixadas pela Constituição Federal (se, por exemplo, possibilitasse a tributação de algo que não é renda). Entretanto, isso não ocorre.

Analisando o referido dispositivo à luz do ordenamento jurídico, identificamos que não existe nenhuma norma de hierarquia superior que exija o afastamento de um dos possíveis fundamentos do ágio previstos

no Decreto-Lei nº. 1.598/77. Pelo contrário, o que se constata é que o legislador optou por produzir a norma, elencando os três fundamentos, de forma que todos têm igual base legal. Diante disso, a única alternativa que resta ao intérprete é realizar uma interpretação sistemática do dispositivo, considerando que todos os fundamentos ali presente têm igual validade e possibilidade de coexistir.

Deve ser observado que o dispositivo não apresenta uma ordem entre os três fundamentos. Ao contrário, as hipóteses ali presentes são alternativas. Tanto é assim que, se voltarmos nossas atenções para o texto da Lei, veremos que a norma utiliza a seguinte expressão “o lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, **dentre os seguintes**, seu fundamento econômico”. Conforme pontuado por R. MARIZ DE OLIVEIRA<sup>18</sup>, “dentre os seguintes” significa haver múltiplas possibilidades, variáveis de caso concreto para caso concreto, sem precedência de qualquer das hipóteses.

Indo adiante, o referido autor afirma que os três fundamentos de ágios e deságios são elencados no parágrafo 2º do artigo 20 do Decreto-Lei nº. 1.598/77 como hipóteses alternativas, nem sucessivas nem excludentes uma das outras, assim como não exclusivas ou sujeitas a alguma ordem de preferência.

Com isso, para efeitos tributários, não cabe ao intérprete excluir um dos fundamentos ou privilegiar um deles, pois tal orientação não se encontra na norma.

Outro ponto que merece ser destacado é que, para fins tributários, a determinação do fundamento do ágio deve ser realizada sob a perspectiva do comprador, pois será ele quem efetuará o seu registro e reconhecerá os seus efeitos na apuração do IRPJ e da CSLL. Com isso, para o enquadramento do ágio pago em um dos três fundamentos previstos no dispositivo, torna-se irrelevante saber as razões que levaram o vendedor a alienar a participação societária.

Desta feita, quando da aquisição da participação societária, a pergunta que deve ser feita para se determinar o fundamento do ágio é justamente o motivo que levou o comprador a adquirir a referida participação societária. Determinando-se o motivo da aquisição, será realizado o enquadramento do ágio nos fundamentos previstos no dispositivo legal.

Convém notar que a aquisição, pode ter sido motivada por mais de uma razão, como no caso, por exemplo, em que o adquirente tenha efetuado a compra da participação societária, pois pretende continuar a exploração de uma determinada linha de negócios da empresa adquirida e também porque esta empresa investida detém determinados ativos que estão subavaliados em sua contabilidade, o que pode gerar um bom

retorno financeiro a este adquirente caso ele efetue a venda destes bens no mercado. Nesta hipótese, o valor do ágio deverá ser enquadrado em mais de um dos fundamentos previstos na Lei.

Sendo assim, passaremos a analisar agora, sob a perspectiva jurídica, a três possíveis fundamentações previstas no Decreto-Lei nº. 1.598/77.

## V - VALOR DE MERCADO DOS ATIVOS

Se o comprador adquiriu a participação societária, pagando um sobrepreço em virtude de a empresa investida possuir determinados ativos que, em sua contabilidade, estão subavaliados, este ágio deverá ser fundamentado na alínea a do dispositivo, ou seja, será um ágio fundamentado no valor de mercado dos ativos. Neste caso, o que a adquirente mira ao efetuar a aquisição é auferir um potencial lucro através da futura realização deste ativo.

Deve ser ressaltado que, segundo o nosso entendimento, os ativos de que trata a Lei podem ser ativos tangíveis, assim como intangíveis, já que a Lei não efetuou qualquer distinção, mencionando tão-somente “ativos”. O que, a nosso ver, diferencia este fundamento do previsto na alínea c (fundo de comércio, **intangíveis**, outras razões econômicas) é que, no caso da alínea a, o comprador está interessado no valor de mercado destes ativos e tem a intenção de obter o retorno do ágio que por ele foi pago através da realização (alienação) destes ativos. Além disso, no caso da alínea a, estes ativos necessariamente devem estar registrados na contabilidade da empresa, uma vez que o dispositivo menciona “valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao **custo registrado na sua contabilidade**”, o que pode não acontecer no caso da alínea c.

Conforme determina o artigo 7º da Lei nº. 9.532/97, após a aquisição, caso a empresa investidora venha a absorver o patrimônio líquido da investida em virtude de incorporação, fusão ou cisão, o ágio fundamentado no valor de mercado deverá ser registrado em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa. Com isso, o valor deste ágio integrará o custo do referido bem ou direito e passará a ser depreciado/amortizado considerando a vida útil deste ativo. Deste modo, na medida em ocorra a depreciação/amortização deste bem ou direito, o ágio fundamentado no valor de mercado passará a ser dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL<sup>19</sup>. Da mesma forma, caso a adquirente venha a alienar o referido bem ou direito, o valor deste ágio integrará o custo dedutível para efeitos de apuração do ganho ou perda de capital.

## VI - RENTABILIDADE FUTURA

No caso da alínea *b*, o que o adquirente visa ao realizar a compra da participação societária é a rentabilidade futura da empresa adquirida. Neste caso, o adquirente não pretende realizar/alienar os ativos da empresa objeto de aquisição, mas sim dar continuidade no negócio desenvolvido pela adquirida, mirando os possíveis resultados positivos que potencialmente serão gerados com a sua exploração.

Com isso, o adquirente faz projeções das receitas, custos e despesas que serão gerados em um determinado prazo no futuro pela empresa adquirida e traz os referidos montantes a valor presente, considerando uma taxa de desconto. O ágio, neste caso, corresponde a um pagamento antecipado por um lucro que se espera ser gerado no futuro.

Portanto, aqui, a investidora visa principalmente os potenciais resultados que serão gerados pela empresa adquirida, não se interessando no valor de mercado que os ativos desta empresa possam ter, conforme visto no tópico anterior.

Conforme determina o artigo 7º da Lei nº. 9.532/97, após a aquisição, caso a empresa investidora venha a absorver o patrimônio líquido da investida em virtude de incorporação, fusão ou cisão, o ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura poderá ser amortizado e deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL<sup>20</sup> à razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração.

A prática corporativa tem demonstrado que, na maioria dos casos, as empresas buscam fundamentar o seu ágio na expectativa de rentabilidade futura, especialmente em função deste benefício concedido pela legislação de se aproveitar a dedutibilidade deste valor, após a incorporação, no prazo mínimo de cinco anos.

A nosso ver, desde que o contribuinte consiga demonstrar, por meio hábeis, que, no momento da aquisição, a decisão de se adquirir a participação societária foi tomada em função da rentabilidade futura, não haveria motivos para se desqualificar o ágio da operação e, por conseguinte, seria infundado glosar a dedução da amortização realizada nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A esse respeito, a despeito de existirem autuações da Receita Federal questionando a alocação integral do ágio como rentabilidade futura, devemos ressaltar que o CARF tem afastado esta pretensão do fisco, entendendo que, sob o regime do Decreto-Lei nº. 1.598/77, o *goodwill* não é residual<sup>21</sup>, sendo possível classificar a integralidade do ágio como rentabilidade futura caso o contribuinte comprove que a aquisição se deu em função da rentabilidade futura da investida<sup>22</sup>.

## VII - FUNDO DE COMÉRCIO, INTANGÍVEIS E OUTRAS RAZÕES ECONÔMICAS

Se, no entanto, o adquirente realizar a aquisição da participação societária em função de a empresa investida possuir determinados ativos intangíveis (por exemplo, marcas, know-how, fórmulas, etc.), estando eles contabilizados ou não nas demonstrações financeiras da empresa adquirida, o ágio será fundamentado então na alínea c, ou seja, nos “intangíveis”. Conforme mencionado anteriormente, neste caso, o adquirente não está interessado em obter resultados com a realização destes intangíveis, mas sim de explorá-los. Aliás, esta é, a nosso ver, a pedra de toque que diferencia este fundamento daquele previsto na alínea a.

No que diz respeito ao fundo de comércio, não encontramos um consenso na doutrina tributária. R. M. DE OLIVEIRA, por exemplo, entende que a definição de fundo de comércio deve contemplar tão-somente os bens imateriais, excluindo, por conseguinte, os materiais<sup>23</sup>.

Por outro lado, R. QUIROGA MOSQUERA e R. DE FREITAS adotam o entendimento de que o fundo de comércio contempla a totalidade dos ativos da empresa, sejam tangíveis ou intangíveis<sup>24</sup>.

A nosso ver, o fundo de comércio aqui tratado não corresponde aos ativos tangíveis e intangíveis considerados individualmente, pois estes elementos já se encontram previstos na alínea a (valor de mercado dos ativos) ou mesmo na alínea c (intangíveis). Para nós, o fundo de comércio deve ser considerado como o conjunto de direitos e bens, sejam eles corpóreos ou incorpóreos, e especialmente a forma como empresário organiza esta universalidade para executar a sua atividade empresarial.

Diante disso, neste caso, ao realizar a aquisição da participação societária o adquirente não mira um ou outro ativo considerado em sua individualidade. Ao contrário, na hipótese em comento, o que norteia a aquisição é o conjunto e, principalmente, a forma como o empresário o organizou, ou seja, a sinergia entre os elementos que o compõem.

No diz respeito a última expressão (“outras razões econômicas”), esta sim é residual. Com isso, qualquer outro motivo que tenha levado ao adquirente a tomar a decisão da compra, que não aqueles já retratados acima, deverá ser enquadrado neste caso. Seria, por exemplo, o caso de o adquirente realizar a operação objetivando bloquear a entrada de um novo concorrente em seu mercado.

Conforme determina o artigo 7º da Lei nº. 9.532/97, após a aquisição, caso a empresa investidora venha a absorver o patrimônio líquido da investida em virtude de incorporação, fusão ou cisão, o ágio fundamentado na alínea c será registrado no ativo permanente<sup>25</sup> e não

poderá ser amortizado. O valor então registrado (i) será considerado custo de aquisição para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital; ou (ii) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

Posto isso, se o legislador positivou três possíveis fundamentos para o ágio, o intérprete da norma deve se esforçar para realizar uma leitura do dispositivo de forma a extrair uma regra jurídica que permita a convivência entre todas as hipóteses previstas pelo legislador, de forma a tornar a norma jurídica coerente e plenamente aplicável. Diante disso, realizando uma leitura sistemática do artigo 20 do Decreto-Lei nº. 1.598/77, conseguimos chegar a uma interpretação que torna possível, para fins tributários, a convivência entre os três fundamentos do ágio previstos no dispositivo.

Portanto, ainda que, para a Teoria Contábil, este dispositivo possa ser redundante e incoerente, fica demonstrado que, para fins do Direito, é possível chegar a conclusão oposta.

## VIII - LAUDO

Um ponto que vem sendo discutido com frequência no âmbito dos tribunais administrativos diz respeito à necessidade de elaboração de laudo, confeccionado por perito independente, para sustentar a fundamentação do ágio da operação.

Segundo a redação original do Decreto-Lei nº. 1.598/77, “o lançamento com os fundamentos de que tratam as letras *a* e *b* do §2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração”.

Conforme se pode notar, em nenhum momento, o dispositivo mencionou a necessidade de elaboração de laudo para comprovar o fundamento do ágio e tampouco exigiu que este documento fosse elaborado por perito independente. Diante disso, não obstante seja comum na prática empresarial suportar o ágio em laudo, deve ser ressaltado que esta exigência não tem qualquer base legal, razão pela qual o CARF vem afastando as autuações do fisco em que se exige este documento como forma de comprovação do ágio<sup>26</sup>.

Por conseguinte, como a Lei não exigiu o laudo como forma de comprovação do ágio, o contribuinte pode se valer de quaisquer documentos que foram utilizados quando da tomada de decisão para comprovar a fundamentação do seu ágio (como, por exemplo, atas de

reunião, *power points* produzidos para avaliação do negócio adquirido, estudos de viabilidade da empresa adquirida, etc.).

No entanto, é importante que estes documentos evidenciem quais foram os motivos que levaram o contribuinte a pagar o sobrepreço, de tal forma que seja facilitado o enquadramento do ágio nas hipóteses previstas nas alíneas do parágrafo 2º do artigo 20 do Decreto-Lei nº. 1.598/77. Neste sentido, se a razão de o contribuinte ter pago o ágio se deu em virtude da expectativa dos resultados que serão gerados no futuro pela investida, é necessário que estes documentos evidenciem esta motivação, caso contrário a dedutibilidade deste ágio, após a incorporação, será prejudicada.

## IX - TRATAMENTO FISCAL DO ÁGIO PELA LEI Nº. 12.973/14

A Lei nº. 12.973/14 foi editada com o intuito de extinguir o Regime Tributário de Transição – RTT. Ao contrário da sistemática existente no RTT, em que havia uma regra genérica de neutralidade, a Lei nº. 12.973/14 seguiu solução distinta para disciplinar os efeitos fiscais das novas regras contábeis, optando por disciplinar individualmente a maioria dos registros contábeis efetuados em linha com o IFRS. Neste sentido, se analisarmos o seu texto, poderemos notar que existem dispositivos específicos tratando sobre os efeitos do *leasing*, do ajuste a valor presente, do ajuste a valor justo, etc<sup>27</sup>.

No caso da maioria dos ajustes de IFRS disciplinados pela Lei nº. 12.973/14, o que se nota é que o legislador trouxe um regramento que busca neutralizar os efeitos destes ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de tal forma a se alcançar os mesmos efeitos tributários que se tinha antes da adoção do IFRS. É o caso, por exemplo, do *leasing*, em que, embora pelo IFRS as contraprestações de arrendamento mercantil não transitem mais pelo resultado da empresa, o legislador manteve, para efeitos de apuração do IRPJ e CSLL, a possibilidade de se aproveitar estes dispêndios no cálculo destes tributos, permitindo o contribuinte realizar a exclusão destes valores no LALUR.

No que diz respeito ao ágio, no entanto, ocorreu situação diversa. Isso porque, com relação a este instituto, o legislador buscou aproximar a disciplina do ágio fiscal aos regramentos contidos na contabilidade, senão vejamos:

**Art. 20.** O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).

III - ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) .

Conforme se pode notar, sob o regime da Lei nº. 12.973/14, a formação do ágio utilizado para fins fiscais tornou-se muito semelhante à formação do ágio existente na nova contabilidade. Neste sentido, analisando o dispositivo acima, o legislador determinou, tomando por base as diretrizes contábeis, que o contribuinte, ao adquirir uma participação societária, realize um desdobramento do seu custo de aquisição entre (1) o valor do patrimônio líquido; (2) a mais ou menos-valia, que corresponde à diferença do valor justo dos ativos líquidos em relação ao valor do patrimônio líquido; (3) o *goodwill*, calculado pela diferença entre o custo de aquisição e o somatório dos itens (“1” e “2”) precedentes.

Por conseguinte, neste novo regramento contábil, tal como na contabilidade, o *goodwill* passa a ser apurado de forma residual. Com isso, a motivação que levou o comprador a realizar a aquisição do investimento que, a nosso ver, era o elemento balizador para se determinar a fundamentação do ágio na legislação anterior, passou a ser aspecto irrelevante no regime da Lei nº. 12.973/14.

Outro ponto de alteração promovida pelo legislador diz respeito à obrigatoriedade de elaboração do laudo de avaliação. De acordo com a Lei nº. 12.973/14<sup>28</sup>, o contribuinte deve necessariamente elaborar laudo de avaliação para mensurar o valor justo dos ativos líquidos da investida, sendo que o referido laudo deve ser protocolado na Receita Federal ou seu sumário deverá ser registrado em cartório de título e documentos. Segundo a Receita Federal, em sua Instrução Normativa nº. 1.515/14, o laudo de avaliação do valor justo dos ativos líquidos deve ser elaborado ainda que este valor seja zero.

Com isso, ao contrário do antigo ágio, em que a legislação fiscal não determinava a espécie de documentação necessária para suportá-lo, no novo regime temos uma mudança de procedimento. Ademais, nesta

nova sistemática, o próprio laudo deverá ser elaborado valendo-se de premissas distintas, uma vez que ele não irá procurar, por exemplo, avaliar a rentabilidade futura da investida, mas sim mensurar o valor justo dos ativos líquidos.

De acordo com os artigos 20 a 23 da Lei nº. 12.973/14, caso o contribuinte venha a absorver o patrimônio líquido da investida através de incorporação, fusão ou cisão:

(i) Poderá, no que diz respeito à mais-valia, integrar o saldo presente na sua contabilidade como custo do bem ou direito que lhe deu causa e tomar a dedutibilidade deste valor na medida da realização deste bem (depreciação, amortização ou baixa). Se antes da incorporação, fusão ou cisão, a mais-valia tiver sido baixada, esta parcela que não consta mais na contabilidade no momento da incorporação poderá ser aproveitada nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL via exclusão;

(ii) No que diz respeito à menos-valia, deverá integrar o saldo presente na contabilidade como custo do bem ou direito que lhe deu causa, o que reduzirá o valor de sua despesa com amortização, depreciação ou baixa deste bem ou direito. Se antes da incorporação, fusão ou cisão, a menos-valia tiver sido baixada, esta parcela que não consta mais na contabilidade no momento da incorporação deverá ser adicionada nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

(iii) Poderá excluir, para fins de apuração do lucro real e da CSLL, o *goodwill* à razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração. Caso este ágio tenha sido baixado antes da incorporação, ainda assim, o contribuinte tem o direito de realizar esta exclusão<sup>29</sup>;

Como se pode notar, a nova disciplina fiscal do ágio guarda muitas semelhanças com as diretrizes contábeis. No entanto, a pergunta que deve ser feita agora é: o fato de o legislador fiscal ter inegavelmente se inspirado nas diretrizes contábeis para traçar o regramento fiscal do ágio implica dizer que o ágio fiscal se tornou idêntico àquele apurado na contabilidade? Ou seja, o ágio calculado pela contabilidade é agora idêntico ao ágio apurado para fins fiscais? Nesta linha, algumas perguntas que deverão surgir serão:

1. No caso das contraprestações contingentes, vimos que as novas regras contábeis determinam que os valores destas contraprestações serão computadas como parte do custo de aquisição para formação do ágio. Com isso, para fins

contábeis, o *goodwill* será acrescido pelos valores destas contraprestações contingentes, as quais, conforme falamos anteriormente, correspondem a valores que o adquirente se compromete a pagar ao alienante da participação societária caso algum evento futuro e incerto se concretize.

A dúvida que se coloca agora é se, para efeitos fiscais, estas contraprestações deverão também entrar na composição do ágio, o que permitiria, por exemplo, o contribuinte a efetuar a exclusão destes valores após incorporar o seu investimento, ainda que o referido evento futuro e incerto não tenha se concretizado até o momento da incorporação.

2. Uma discussão que já se fazia durante o regime fiscal anterior do ágio, mas que deverá ser reforçada sob a vigência da Lei nº. 12.973/14 diz respeito à formação do ágio quando da aquisição de participação societária com patrimônio líquido negativo.

Embora exista posicionamento do CARF<sup>30</sup> que conclui que o ágio dedutível gerado na aquisição de investimento em empresa com passivo a descoberto limita-se ao valor efetivamente pago, deve ser destacado que estas decisões foram proferidas sob a égide do regime fiscal do ágio presente no Decreto-Lei nº. 1.598/77 e na Lei nº. 9.532/97.

Assim, se for entendido que, mais que semelhante, o ágio determinado pela Lei nº 12.973/14 é idêntico àquele apurado pela contabilidade, será forçoso reconhecer agora a possibilidade de se aproveitar, na apuração do IRPJ e da CSLL, da parcela do *goodwill* gerado na aquisição de participação societária com patrimônio líquido negativo.

Estas questões são alguns exemplos dos pontos que deverão ser debatidos no regime da Lei nº 12.973/14, em que virá à tona a pergunta se o ágio fiscal deve ser calculado de modo idêntico à contabilidade.

A despeito de a conclusão pela identidade do instituto jurídico ao contábil ser atrativa, entendemos novamente que a interpretação do instituto jurídico do ágio novamente deve ser feita com base no Direito Positivo e considerando os princípios que norteiam a tributação sobre a renda.

Nesta linha, sem ter o intuito de entrar afundo neste ponto, no que tange às contraprestações contingentes, a Receita Federal, no artigo

110 da Instrução Normativa nº. 1.515/14, já adotou o posicionamento, com o qual concordamos, de que estes valores, estando subordinados a eventos futuros e incertos, somente terão efeitos fiscais (i) sendo suspensiva a condição, a partir do seu implemento; (ii) sendo resolutória, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Portanto, seguindo este entendimento da Receita Federal, não há plena identidade entre o ágio apurado pela contabilidade e o ágio dedutível para efeitos fiscais, uma vez que, para a apuração do IRPJ e da CSLL, a dedutibilidade do ágio está condicionada ao implemento da condição que permeia a contraprestação contingente.

## X - CONCLUSÃO

A Teoria Contábil sempre teceu duras críticas à disciplina do ágio contida na redação original do Decreto-Lei nº. 1.598/77. Neste sentido, para a contabilidade, o ágio genuíno seria tão-somente o *goodwill* (ágio rentabilidade futura), o qual seria calculado de forma residual, através da diferença entre o custo de aquisição e valor de mercado dos ativos líquidos.

Em que pesem tais críticas, demonstrou-se neste estudo que um mesmo fato social pode ser conhecido pela contabilidade de uma determinada forma e, pelo Direito, de modo distinto, sem que isso implique em considerar uma das visões absolutamente verdadeira e a outra falsa.

Diante disso, considerando que o legislador tributário decidiu por disciplinar de forma exaustiva o ágio, esta figura se tornou um verdadeiro instituto jurídico, de forma que os dispositivos que os disciplina devem ser interpretados em conformidade com o Direito Positivo.

Nesta linha, considerando que, sob o regime da redação original do Decreto-Lei nº. 1.598/77, o legislador trouxe três possibilidades de fundamentação do ágio, não cabe, para fins tributários, ignorar a existência de qualquer um deles ou privilegiar um em detrimento do outro. Ao contrário, ao intérprete da norma jurídica, cabe realizar interpretação que conclua pela possibilidade de convivência entre os três fundamentos. Assim, a única interpretação que nos parece atingir esta finalidade é aquela que conclui que, pela redação original do Decreto-Lei nº. 1.598/77, o que determina a fundamentação do ágio é o motivo que levou o adquirente a efetuar o pagamento do sobrepreço.

Nota-se, com isso, que, neste regime fiscal do ágio, há um grande distanciamento entre os conceitos contábeis e o regramento fiscal do ágio.

Com o advento da Lei nº. 12.973/14, no entanto, este enorme distanciamento foi eliminado e o que se nota hoje é que a disciplina do ágio trazida por esta nova legislação fiscal é muito semelhante aos

conceitos contábeis, sendo inclusive impossível negar que o legislador tributário tenha se inspirado nas diretrizes contábeis para apresentar o instituto fiscal.

Contudo, a questão que agora se coloca é se esta enorme semelhança significa uma identidade absoluta entre o ágio fiscal e o ágio contábil.

## Notas

1. Dado extraído do: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>.
2. Cf. E. MARTINS e S. DE IUDÍCIBUS, “Intangível – Sua relação Contabilidade/ Direito – Teoria, estruturas conceituais e normas – Problemas fiscais de hoje.” In: R. QUIROGA MOSQUERA e A. BROEDEL LOPES (coords.), *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*, 2º Vol., São Paulo, Dialética, 2011, p. 75.
3. Op. cit. (nota 2 supra), p. 75.
4. Cf. E. MARTINS e S. DE IUDÍCIBUS, “Ágio Interno – É um mito?” In: R. QUIROGA MOSQUERA e A. BROEDEL LOPES (coords.), *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*, 4º Vol., São Paulo, Dialética, 2013, p. 87.
5. Conforme mencionam E. MARTINS e SÉRGIO de IUDÍCIBUS, durante muito tempo o Reino Unido e a Holanda não permitiam que o *goodwill* adquirido fosse reconhecido como ativo pela adquirente, determinando que fosse registrado contra o patrimônio líquido da empresa adquirente. (Op. cit. (nota 4 supra), p. 88.).
6. Conforme dispõe a Interpretação Técnica ICPC 09 (R2), no balanço consolidado, o ágio (*goodwill*) deve ficar registrado no subgrupo do ativo intangível, por se referir à expectativa de rentabilidade futura da controlada adquirida, cujos ativos e passivos estão consolidados nos da controladora. Já no balanço individual da controladora, a parte desse ágio atribuível à controladora deve integrar o saldo contábil do investimento e, portanto, ficar no subgrupo de investimentos do grupo de ativos não circulantes, já que, para a investidora, este ágio faz parte do seu investimento na aquisição da controlada, e não constitui parte de seu ativo intangível (de fato, esta rentabilidade futura, pertence à controlada).
7. Cf. A. BROEDEL LOPES e E. MARTINS, “Do Ágio Baseado em Expectativa de Rentabilidade Futura – Algumas Considerações Contábeis”. In: R. QUIROGA MOSQUERA e A. BROEDEL LOPES (coords.), *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*, 4º Vol., São Paulo, Dialética, 2013, p. 55.
8. Op. cit. (nota 2 supra), p. 77.

9. Op. cit. (nota 6 supra), p. 52.
10. Vale ressaltar que, de acordo com o com a redação dada pela Lei nº. 11.638/07 ao artigo 177 da Lei nº. 6.404/76, as demonstrações financeiras das companhias abertas devem observar as normas da CVM, as quais devem ser elaboradas em consonâncias com os padrões internacionais de contabilidade.
11. Referida norma contábil foi aprovada pela CVM, através da Resolução nº. 665/11, bem como pelo CFC, através da NBC TG 15 (R3).
12. Esta interpretação foi aprovada pela CVM, através da Deliberação nº. 729/14, bem como pelo CFC, através da ITG 09.
13. Cfe. S. DE IUDÍCIBUS, E. MARTINS e E. R. GELBCKE, “Manual de contabilidade societária (FIPECAFI)”. São Paulo, ALTAS, 2010, p. 403.
14. Conforme dispõe o ICPC 09 (R2), “existem situações em que o controle pode não ser obtido por pagamento ou compromisso de futuro pagamento e, sim, por outros meios sem que ocorra uma “compra” de ações (e nada terá sido efetivamente “pago”) como por meio de acordo de votos, por exemplo. Mesmo nesse caso, haverá *goodwill* se o valor justo da participação pré-existente mais o valor justo da participação dos não controladores superar o valor justo dos ativos líquidos da adquirida na data da combinação”.
15. Cfe. S. DE IUDÍCIBUS, E. MARTINS e E. R. GELBCKE FIPECAFI, “quando há mudança de controle, tecnicamente, e em linha com as melhores práticas internacionais, os ativos e passivos devem apresentar uma nova base de avaliação, de tal modo a refletirem a nova realidade econômica consumada, incluindo-se o reconhecimento contábil do *goodwill*. Afinal, quem compra o controle de uma empresa está comprando seus ativos e passivos aos valores dessa nova negociação.” (“Manual de contabilidade societária (FIPECAFI)”. São Paulo, ALTAS, 2010, p. 415.).
16. Na realidade, o CPC não exige que, nas demonstrações financeiras individuais, haja a abertura da diferença entre o valor do patrimônio e o valor justo dos ativos líquidos, sendo necessário tão-somente controlar esta diferença em demonstrativos extracontábeis. Com isso, para o CPC, apenas a parcela do *goodwill* em relação ao valor justo dos ativos líquidos adquiridos precisa ser evidenciada. Vale, no entanto, mencionar que, embora o CPC não exija tal abertura, a Lei n. 12.974/14 assim o faz, por meio de subcontas.
17. “O Ágio e a intertextualidade normativa”. In: R. QUIROGA MOSQUERA e A. BROEDEL LOPES (coords.), Controvérsias jurídico-contábeis

(aproximações e distanciamentos), 2º Vol., São Paulo, Dialética, 2011, p. 86.

18. R. MARIZ DE OLIVEIRA, “Questões Atuais sobre o Ágio – Ágio Interno – Rentabilidade Futura e Intangível – Dedutibilidade das Amortizações – As inter-relações entre a Contabilidade e o Direito”. In: R. QUIROGA MOSQUERA e A. BROEDEL LOPES (coords.), Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos), 2º Vol., São Paulo, Dialética, 2011, p. 219.
19. Com relação à CSLL, vale mencionar que não existe norma jurídica que determine que o valor do ágio somente será dedutível após a incorporação. Diante disso, é possível sustentar que, na medida em que o referido ágio seja amortizado na contabilidade, o contribuinte tem o permissivo de aproveitar a dedutibilidade destes valores, mesmo antes da incorporação. É válido ressaltar que este entendimento já foi acolhido pelo CARF no Acórdão n.º 1301-001394 da 1ª. Seção, 3ª. Câmara, 1ª. Turma Ordinária de 22.10.2014.
20. Vide nota 22 acima.
21. Neste sentido, vide Acórdão n.º 1302-001.465 do CARF da 1ª. Seção, 3ª. Câmara, 2ª. Turma Ordinária de 29.10.2014.
22. Neste sentido, vide Acórdão do CARF n.º 1201-00.548 da 1ª. Seção, 1ª. Turma da 2ª. Câmara de 03.08.2011
23. Op. cit. (nota 20 supra), p. 223.
24. “Aspectos Polêmicos do Ágio na Aquisição de Investimento: (i) Rentabilidade Futura e (ii) Ágio Interno”. In: R. QUIROGA MOSQUERA e A. BROEDEL LOPES (coords.), Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos), 2º Vol., São Paulo, Dialética, 2011, p. 226.
25. Convém mencionar que, com a edição da Lei n.º 11.638/07, o grupo ativo permanente foi extinto, não sendo mais representado nas demonstrações financeiras. Atualmente, com a adoção da referida Lei, os ativos passaram a ser divididos em Ativo Circulante e Não-Circulante, sendo que, neste último grupo, se encontram ativo realizável a longo prazo, os investimentos, imobilizado e intangível.
26. Nesta linha, temos as decisões do CARF, tal como o Acórdão n.º 1102-001.182 da 1ª. Seção, 1ª. Câmara, 2ª. Turma de 12.02.2015 e o Acórdão n.º 1102-001018 da 1ª. Câmara 2ª. Turma Ordinária de 13.03.2014.

27. Além disso, enquanto no regime do RTT os ajustes da neutralidade eram feitos via FCONT, os ajustes da Lei nº. 12.973/14 deverão ser feitos diretamente no lucro real, através de adições e exclusões.
28. Nova redação dada pela Lei nº. 12.973/14 ao artigo 20, parágrafo 3º do Decreto-Lei nº. 1.598/77.
29. Importante mencionar que, segundo o artigo 25 da Lei nº. 12.973/14, o aproveitamento da mais-valia e do *goodwill* nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL estão vedadas caso a aquisição tenha se dado entre partes dependentes, sendo assim consideradas quando (1) o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes; (2) existir relação de controle entre o adquirente e o alienante; (3) o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente; (4) o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no item 3; (5) em decorrência de outras relações não descritas anteriormente, fique comprovada a dependência societária. Esta nova regra tem por intuito impedir o aproveitamento fiscal do ágio gerado no mesmo grupo societário, ágio este comumente chamado de “ágio interno”.
30. Acórdão nº. 1101-00.766 da 1ª. Câmara, 1ª Turma Ordinária de 05.07.2012.



# SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO: CONTROVÉRSIAS ATUAIS SOBRE A SUA CARACTERIZAÇÃO PARA FINS DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Elaborado em 05/2015

## **FREDERICO PEREIRA RODRIGUES DA CUNHA**

Advogado graduado pela Faculdade de Direito Milton Campos. MBA em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR e Vice-Presidente do Comitê de Legislação Fiscal do IBEF/PR.

Gerente da área de Contencioso Tributário do escritório da Gaia, Silva, Gaede & Associados - Advogados em Curitiba.

## **JOÃO MURILO ALVES FRAZON**

Advogado formado pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Pós-graduado em Finanças pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC.

Advogado Sênior da área do Contencioso Tributário do escritório da Gaia, Silva, Gaede & Associados - Advogados em Curitiba.

## I - CONCEITO DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO E POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO LUCRO REAL

Na definição de DE PLÁCIDO E SILVA<sup>1</sup>, subvenção é um “*auxílio ou ajuda pecuniária que se dá a alguém ou a alguma instituição, no sentido de os proteger, ou para que se realizem ou cumpram os seus objetivos*”.

Sendo assim, as subvenções, quando destinadas pelo setor público à iniciativa privada, objetivam auxiliar, viabilizar ou fomentar o desenvolvimento de determinados setores econômicos e/ou regiões considerados prioritários, ou de interesse público, pelos órgãos estatais.

A esse respeito, esclarece REINALDO PIZOLIO<sup>2</sup>:

*“Dessa forma, a subvenção, na qualidade de instrumento viabilizador de interesses públicos, submete-se a regime jurídico próprio e pode comportar variados critérios de eleição para sua efetivação, sem que isto implique o desvirtuamento do instituto jurídico. Com efeito, a subvenção, que pode ser concedida pela União, pelos Estados e pelos Municípios, atende à necessidade de se fomentar o desenvolvimento de determinados setores econômicos ou regiões, nos quais haja interesse público especial.”*

As subvenções podem ser classificadas em (i) subvenções correntes, para custeio ou operação, destinadas a compensar as despesas operacionais e de manutenção ou (ii) subvenções para investimento, conceituadas como transferências realizadas pelo Poder Público a particulares como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos.

Em decorrência de expressa disposição legal (art. 44, IV da Lei nº 4.506/64<sup>3</sup>), as subvenções para custeio são tributadas pelo IRPJ e pela CSLL. Por outro lado, as ditas subvenções para investimento não devem sofrer a incidência do IRPJ e da CSLL, em razão do disposto no art. 38, §2º do Decreto-Lei nº 1.598/77, desde que observados alguns requisitos:

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

*§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção*

*ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:*

*registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou*

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

As subvenções para investimento constituem transferência de capital do Poder Público para o particular com finalidades específicas (uso para implantação ou expansão de empreendimento econômico), o que significa, em princípio, que não constituem lucro, nem estarão disponíveis para distribuição como dividendo, eis que historicamente foi determinada a contabilização de tais recursos em conta de reserva de capital (art. 182, §1º, alínea “d” da Lei nº 6.404/76<sup>4</sup>).

Não obstante a reserva de capital corresponder a um efetivo ingresso de recursos na empresa, a legislação societária distinguiu claramente as reservas de capital das reservas de lucros, quer quanto à sua constituição, quer quanto ao seu destino.

De acordo com o art. 38, §2º do Decreto-Lei nº 1.598/77, para efeitos fiscais, a não tributação das subvenções para investimentos pelo IRPJ e pela CSLL fica condicionada:

ao registro em conta de reserva de capital (a forma de contabilização foi alterada a partir da promulgação da Lei n.º 11.638/07, que extinguiu as contas de reserva de capital e determinou que as subvenções para investimento transitem em conta do resultado, devendo ser destinadas para a reserva de incentivos fiscais após o encerramento do resultado, continuando, neste caso, a serem excluídas do lucro real);

à não distribuição aos sócios; e

à utilização da reserva para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital, sendo vedada a restituição aos sócios da parcela do capital eventualmente aumentada pela incorporação da subvenção.

O objetivo da legislação, ao determinar a tributação pelo IRPJ e pela CSLL sobre as subvenções para custeio, e desonerar desta incidência as subvenções para investimento, reside no fato de que o montante recebido deve permanecer na pessoa jurídica subvencionada, em vez de servir para mero incremento do patrimônio de seus sócios.

Assim, uma vez auferida a subvenção, deverão ser obedecidas as condicionantes acima, sob pena de os valores auferidos se submeterem à tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Com base nos requisitos constantes no art. 38, §2º do Decreto-Lei nº 1.598/77, **pode-se concluir que a natureza da subvenção é dada pela lei que a institui**, pois somente o Poder Concedente pode definir qual a espécie da subvenção que está sendo transferida ao patrimônio de terceiros<sup>5</sup>.

Conseqüentemente, será a partir dessa definição que se saberá também quais os tratamentos fiscais e contábeis aplicáveis, razão pela qual é fundamental bem diferenciar uma espécie da outra.

## **II - CONTROVÉRSIAS QUANTO À CARACTERIZAÇÃO DO BENEFÍCIO RECEBIDO COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO**

Como visto, sob o ponto de vista da conceituação geral, a natureza da subvenção concedida (investimento ou custeio) é determinada pela norma legal que a concedeu, uma vez que, de regra, é por meio da norma concedente que o legislador vincula, ou não, o benefício concedido a determinado investimento.

Como exposto acima, no ano de 1977, o Decreto-Lei nº 1.598/77 expressamente determinou que as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não seriam computadas na determinação do lucro real, caso fossem (i) corretamente escrituradas (como reserva de capital) e (ii) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Assim, os requisitos para o enquadramento dos benefícios (incentivos) fiscais estavam claros e delimitados na referida legislação.

Ocorre que, no ano de 1978, foi editado o Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação (CST) nº 112/78, com o suposto intuito de interpretar o tratamento fiscal para as Subvenções e servir de orientação para a Receita Federal.

Diversamente do exposto anteriormente, o referido Parecer concluiu que o conceito de subvenção para investimento dado pela Administração Tributária corresponderia a uma transferência de recursos do Poder Público para o particular com a finalidade específica de aplicação do montante subvencionado em bens e direitos ligados à implementação ou à expansão de empreendimentos econômicos, trazendo novas exigências não previstas no Decreto-Lei nº 1.598/77 para fins de caracterização da subvenção como de investimento. É o que se extrai do Parecer Normativo CST nº 112/78:

*“2.9 – A primeira consequência que se extrai do citado artigo 38 é que as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO também são tributáveis, na qualidade de integrantes dos ‘Resultados Não-Operacionais’. Para não serem tributáveis, devem ser submetidas a um tratamento especial, consistente no registro como reserva de capital, a qual não poderá ser distribuída.*

*2.10 – A segunda consequência é que SUBVENÇÕES, neste caso, já não está sendo empregada de maneira ampla e genérica, tal como foi o art. 44 da Lei nº 4.506/64. Ao se incluir a isenção ou redução de impostos como subvenção, fica patente a intenção de identificar as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO com recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público.*

*2.11 – Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1, do Parecer, encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU*

de 16.10.73), **sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo.** Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio §2º do art. 38 do DL 1.598/77.

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

Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 2/78 assim dispôs:

“5. Relativamente aos recursos recebidos a título de subvenção para investimento, poderão deixar de integrar a receita operacional da empresa beneficiária, uma vez que o artigo 44, inciso IV, da Lei nº 4.506/64 somente se refere às subvenções correntes para custeio ou operação como destinadas a compor a receita bruta operacional das pessoas jurídicas.

Há que se destacar, porém, algumas condições a serem observadas pelas empresas beneficiárias de subvenções para investimentos:

5.1. Subvenções para investimentos que devam permanecer no ativo da empresa – **Nos casos em que a subvenção recebida seja destinada à aplicação em bens ou direitos que devem permanecer no ativo da empresa, os recursos recebidos ou colocados à sua disposição deverão ser registrados como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou aumentar o capital social, não podendo, neste último caso, haver restituição de capital aos sócios, sob pena de a pessoa jurídica obrigar-se a recolher o imposto sobre a importância distribuída.** As quotas de depreciação, amortização ou exaustão, porventura contabilizadas e referentes aos bens ou direitos adquiridos com as subvenções, serão

*dedutíveis na apuração do lucro real.” (destacamos)*

Dos excertos dos Pareceres Normativos citados acima, extrai-se o seguinte entendimento do Poder Público acerca da caracterização da subvenção como sendo de investimento (e, portanto, desonerada da incidência do IRPJ e da CSLL), além dos requisitos já previstos na legislação:

1. perfeita sincronia da intenção do subvencionador com os gastos incorridos no empreendimento a ser implementado/expandido (ação do subvencionado);
2. integral, efetiva e específica vinculação e aplicação da subvenção recebida nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico acordado;
3. aplicação da subvenção deve ser realizada em ativo fixo do beneficiário.

Adotando entendimento semelhante ao expresso no Parecer CST nº 112/78, recentemente foi editada a Instrução Normativa RFB nº 1.515/14, dispondo, em seu art. 112, §7º, que ***“não poderá ser excluído da apuração do lucro real a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.”***

Todavia, a limitação implementada por meio do Parecer Normativo CST nº 112/78 (e reiterada na IN RFB 1515/14) mostra-se ilegal e inconstitucional, por afrontar o princípio da legalidade, uma vez que atos infra legais não podem restringir, ampliar ou alterar direitos decorrentes de lei.

Neste sentido, Natanael Martins, tributarista e ex-membro do Conselho de Contribuintes, citando o ilustre tributarista Bulhões Pedreira em artigo publicado na Revista de Direito Tributário (vol. 61, pag. 174-186), afirma categoricamente que o Parecer Normativo CST nº 112/78, sem fundamento legal, impôs requisitos adicionais para a caracterização da subvenção para “investimento”. Confira-se:

*“(...) Entretanto, a Coordenação do Sistema de Tributação interpretou incorretamente a legislação tributária, como magistralmente demonstra Bulhões Pedreira, dispensando outros comentários:*

*‘A subvenção para investimento e a doação não pressupõem, todavia, aplicação de recursos no ativo permanente da pessoa jurídica. O capital próprio (assim como o de terceiros) acha-se aplicado, de modo indiscriminado, em todos os elementos do ativo, e a pessoa jurídica pode receber subvenções para investimento ou doações para aumentar o capital de giro próprio.*

*(...)*

*O PN-CST n. 112/78 interpreta restritivamente a expressão **subvenção para investimento**, ao considerar como requisito essencial que os recursos doados sejam aplicados em bens do ativo permanente. Essa interpretação não tem fundamento na lei. A legislação tributária classifica todas as subvenções em apenas duas categorias – correntes e para investimento. A que não se classifica em uma delas pertence, necessariamente, à outra, e toda transferência de capital é subvenção para investimento. A **palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos – de criação de bens de produção e de aplicação financeira.**’*

*E continua o renomado tributarista:*

*‘Não tem procedência a afirmação do PN-CST n. 112/78 de que as isenções, reduções ou deduções do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento’.* (Destacou-se)

Considerando o entendimento restritivo adotado pela Receita Federal ao interpretar os requisitos para a caracterização da subvenção de investimento, constatou-se que, após diversas autuações, a referida matéria passou a ser analisada pelo extinto Conselho de Contribuintes e, atualmente, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Antes de se adentrar na análise de determinadas controvérsias, deve ser destacado que ainda não há um entendimento pacífico no CARF

quanto à matéria, havendo alguns pontos em comum nos julgados e divergências quanto a outras questões, como será exposto abaixo.

Inicialmente, devem ser destacados alguns pontos em comum na quase totalidade dos acórdãos do CARF (e de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais), que convergem com o disposto no art. 38, §2º do Decreto-Lei nº 1.598/77 e que podem ser enquadrados como requisitos indispensáveis para a caracterização do benefício como subvenção para investimento: (i) a existência de transferência de recursos do Poder Público ao particular e (ii) a previsão expressa quanto à intenção do subvencionador em outorgar ao subvencionado um benefício destinado a investimentos.

Nesta linha, o CARF vem proferindo julgados entendendo que *“configuram subvenções para investimento, notadamente quando presentes: i) a intenção do Poder Público em transferir capital para a iniciativa privada; ii) a verba oriunda da subvenção foi destinada para investimento na implantação de empreendimentos econômicos de interesse público (...)”* (CARF – Acórdão 1202-000.921 - 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 5 de dezembro de 2012).

Ultrapassados os referidos pontos comuns nos julgados, há de se destacar alguns pontos divergentes que ocasionam as autuações pela Receita Federal e ainda não estão pacificados no âmbito administrativo.

Com relação à exigência do Fisco de perfeita sincronia entre a intenção do subvencionado com a ação do subvencionador, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) possui entendimento no sentido de que não desnatura a natureza jurídica de subvenção para investimento o fato de não haver contemporaneidade entre os investimentos realizados pelo beneficiário e o recebimento dos benefícios fiscais:

*“IRPJ. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. Não desnatura a subvenção para investimento apenas o fato de não haver contemporaneidade entre os investimentos realizados pelo beneficiário segundo projeto técnico aprovado perante o órgão estadual e a fruição do benefício fiscal. Se de um lado é razoável que se exija certa proporcionalidade entre os investimentos (a serem) realizados pelas empresas beneficiárias e os valores de subvenção recebidos, já que tais benefícios sugerem certa contraprestação do*

*agente privado, não é menos razoável afirmar que não é possível exigir contemporaneidade entre estes (subvenção e investimentos). Tal assertiva é intuitiva em relação aos benefícios que envolvem ICMS, pois estes são fruídos em boa parte quando a unidade industrial está em pleno funcionamento (mediante a venda dos produtos industrializados) e, portanto, já realizou boa parte (senão todos) os investimentos prometidos ao ente público.*

*Ao invés de cotejar dados econômicos relativos aos anos-calendários atuados que pouco dizem no contexto em que foram concedidos os benefícios, incumbiria à Fiscalização demonstrar, alternativamente, (i) que o benefício fiscal foi utilizado sem a indispensável autorização formal do Estado ou (ii) que os investimentos prometidos ao ente estatal não foram realizados pelo contribuinte beneficiário ou (iii) que o benefício fiscal concedido é bastante desproporcional aos investimentos comprometidos com o Estado, descaracterizando sua natureza originária, conforme exame do projeto submetido à apreciação do Poder Público local.” (CARF – Acórdão nº 1102-000.868 – 2ª Turma Ordinária – 1ª Câmara – 1ª Seção – rel. Antonio Carlos Guidoni Filho – julg. 08/05/2013) (destacou-se)*

O que tem sido corretamente ponderado pelo CARF é que em determinados casos não há como se exigir a perfeita sincronia entre o valor recebido de subvenção e o montante gasto para determinado empreendimento, como são os casos de empreendimentos que estão sendo implementados. Nestes casos, é recorrente a utilização do próprio caixa da empresa em um primeiro momento (pré-operacional), sendo o montante recebido como subvenção para investimento (como créditos presumidos de ICMS) apenas quando a atividade já se encontra na fase operacional, havendo um evidente descasamento entre o momento do recebimento da subvenção e aquele em que o gasto com a implementação do empreendimento foi incorrido.

Veja-se a ementa do julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF que não destoa deste entendimento:

*“IRPJ. Subvenção para Investimento. Na hipótese de implantação de empreendimento, há um descasamento entre o momento da aplicação do recurso e do gozo do benefício a título de subvenção para investimento, razão pela qual, natural que o beneficiário da subvenção para investimento, em um primeiro momento, aplique recursos próprios na implantação do empreendimento, para depois,*

*quando a empresa iniciar suas operações, conseqüentemente, começar a pagar o ICMS, comece também a recompor seu caixa de capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos na implantação.” (CSRF – Acórdão 9101-001.094 – 1ª Turma – Sessão de 29 de junho de 2011) (destacamos)*

Assim, apesar de ainda não haver um entendimento pacífico acerca da obrigatoriedade de sincronia entre o recebimento e a aplicação da subvenção por parte do subvencionado, os julgados do CARF e de sua CSRF permitem constatar que nos casos em que a sincronia entre o recebimento do benefício e a realização dos investimentos não se mostrava possível (como, por exemplo, nos casos de implantação de nova unidade em que o benefício passará a ser recebido apenas com o início das atividades), tal situação não desnatura a natureza de subvenção para investimento do benefício recebido.

Neste ponto, saliente-se que a legislação que regulamenta a matéria **não estipulou um prazo para utilização dos valores recebidos como subvenção para investimento**, devendo tal análise passar pelo contexto fático da celebração do benefício e os termos acordados entre o Poder Público e o particular.

Além da sincronia, a Receita Federal do Brasil vem se manifestando expressamente no sentido de exigir também a obrigatoriedade de vinculação da aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Quanto a esta exigência, a jurisprudência do CARF diverge, ora reconhecendo a necessidade de a subvenção estar efetivamente destinada e ser integralmente aplicada em projetos de implantação ou expansão de empreendimento, ora entendendo que seria desnecessária a vinculação da aplicação destes recursos a projetos específicos, não havendo também necessidade da comprovação da aplicação integral dos valores recebidos. Vejam-se os recentes julgados abaixo que demonstram a divergência:

*“(…) Os incentivos concedidos pelo Governo do Estado do Espírito Santo com a finalidade de promover investimentos de seu interesse são caracterizados como subvenção para investimento, ao restar provado nos autos: (i) a intenção do subvencionador de direcionar os recursos para investimento; (ii) a efetiva aplicação, pelo beneficiário, dos*

*recursos auferidos nos investimentos previstos contratualmente; e (iii) que o beneficiário da subvenção é o titular do empreendimento econômico projetado, contudo, estes restam limitados ao quantum que fora efetivamente aplicado pelo beneficiário nos investimentos pactuados” (CARF – Ac. 1302.001.683 – 3ª Câmara / 2ª Turma – julg. 05/03/2015) (destacamos).*

**“SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO VINCULAÇÃO DOS RECURSOS PARA CARACTERIZAÇÃO.**

*A vinculação dos recursos recebidos a empreendimentos não se mostra necessária para a caracterização dos mesmos como subvenções para investimentos. O que se mostra indispensável para tanto é o propósito da subvenção, pois, uma vez concebido pelo subvencionador como estímulo à implantação ou expansão de um empreendimento econômico deve ser registrado como reserva de capital e não como receita, nos termos do art. 443 do RIR/99.*

*Assim, demonstrado o cumprimento dos requisitos do art. 443 do RIR/99 e a intenção do ente público no estímulo fiscal ao desenvolvimento empresarial, nos termos da legislação estadual pertinente, correto o enquadramento como subvenção para investimentos.” (CARF – Ac. 1202-001.175 – 2ª Câmara – 2ª turma – julg. em 29/07/2014) (destacamos)*

Em nosso entendimento, interpretando-se o art. 38, §2º do Decreto-Lei nº 1.598/77, verifica-se que a aplicação dos recursos deve necessariamente estar atrelada a implementação ou expansão de empreendimento econômico. Contudo, mostra-se ilegal e inconstitucional a exigência da Receita Federal do Brasil de condicionar a aplicação dos recursos a determinados tipos de projetos e em determinado período de tempo (quando não há tais requisitos previstos na legislação), uma vez que extrapola a previsão legal (Decreto-Lei nº 1.598/77<sup>6</sup>) e viola o princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

Por fim, deve ser destacada outra controvérsia sobre a matéria, qual seja o entendimento da Receita Federal do Brasil quanto à obrigatoriedade da aplicação da subvenção em bens que compõem o ativo fixo para ser enquadrada como subvenção para investimento.

Tal entendimento teve por fundamento o item 2.11 do PN CST nº 112/1978, segundo o qual as subvenções para investimentos seriam aquelas destinadas à aplicação específica, vinculada a determinado projeto oficial de instalação ou ampliação de empreendimento.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF (CSRF) já proferiu julgamento entendendo que a subvenção para investimento resta caracterizada com a intenção da pessoa jurídica de Direito Público, ou seja, não há a necessidade da integral aplicação dos recursos em bens do ativos fixos. Confira-se:

*“SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO. CONTRAPARTIDA. NÃO VINCULAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS. A concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Amazonas, dentre eles a restituição total ou parcial do ICMS, notadamente quando presentes a **i) intenção da pessoa jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos no seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos.** O conjunto de obrigações assumidas pela beneficiária, em contrapartida ao favor fiscal, não configura aplicação obrigatória dos recursos transferidos.”* (CSRF, Acórdão nº 9101-00.566, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Sessão de 17 de maio de 2010) (destacou-se)

Ocorre que ainda não há consenso sobre tal exigência, como se percebe em julgado mais recente do CARF que firmou entendimento contrário do que foi definido pela CSRF, no sentido de que “contabilmente, os recursos decorrentes da subvenção para investimento melhor se amoldam à classificação no ativo permanente, grupo imobilizado, dada a sua característica como tal” (CARF - 1302-001.683 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão: 05/03/2015).

Quanto a este ponto, a conclusão mais acertada nos parece ser a que afasta a exigência de aplicação dos valores subvencionados apenas em bens do ativo fixo, até porque na legislação não há tal previsão, sendo que os valores podem ser investidos em outros tipos de bens ou direitos ligados ao investimento nas atividades do subvencionado.

Destaque-se que, desde 2011, a CSRF (órgão máximo do CARF) não julgou a matéria relativa à exclusão da subvenção para investimento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, motivo pelo qual ainda não existe um posicionamento consolidado sobre o assunto no referido órgão.

Considerando que até o presente momento ainda não há consenso na jurisprudência do CARF sobre quais seriam os requisitos para o enquadramento de benefícios fiscais como subvenção para investimento, mostra-se recomendável verificar a ocorrência dos requisitos mínimos abaixo elencados, para auxiliar no correto enquadramento do benefício como subvenção para investimento e, por consequência, não ser computado na apuração do IRPJ e da CSLL:

- i. previsão de que a concessão do benefício, por parte do Poder Público, tem por intenção fomentar o investimento e o desenvolvimento de determinado empreendimento por parte do contribuinte;
- ii. certificar que a empresa subvencionada está promovendo um aumento do seu estoque de capital,
- iii. realizar a correta escrituração dos valores recebidos a título de subvenção para investimento nos termos previstos na legislação e, por fim;
- iv. garantir o cumprimento dos termos acordados com o Poder Público de utilização de tais recursos em projetos de implantação, modernização, expansão ou outros tipos de investimento nas atividades da empresa, respeitando eventuais prazos para realização dos investimentos previstos no acordo entre as partes ou na legislação que tenha instituído o benefício.

### **III - CONCLUSÃO**

Em vista de todo o exposto, verifica-se que a legislação estabeleceu a tributação, pelo IRPJ e pela CSLL, sobre as subvenções para custeio (art. 44, IV da Lei nº 4.506/64) e desonerou a incidência destes tributos para as subvenções para investimento (art. 38, §2º do Decreto-Lei nº 1.598/77).

Na sequência, foi editado o Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação (CST) nº 112/78, com o suposto intuito de interpretar o tratamento fiscal para as subvenções de investimento com novas exigências não previstas no Decreto-Lei nº 1.598/77, sendo que

atualmente as mesmas exigências estão previstas na IN RFB nº 1.515/14.

Em linhas gerais, atualmente, não há consenso acerca de diversos requisitos para fins de enquadramento de benefícios fiscais como subvenção para investimento, destacando-se que a maioria das decisões do CARF estabelece alguns parâmetros mínimos para o enquadramento do benefício fiscal como subvenção para investimento, quais sejam:

- i. estar clara a intenção do Estado de subvencionar, direcionar recursos para determinados investimentos a serem feitos pelo subvencionado;
- ii. previsão de parâmetros objetivos na fixação das contrapartidas a serem observadas pelo contribuinte, visando dar mais segurança ao acordo com o Poder Público e facilitando a aferição da vinculação dos benefícios recebidos com as contrapartidas assumidas;
- iii. aplicar a subvenção na implantação ou expansão de empreendimento econômico; e
- iv. escriturar corretamente os valores recebidos.

Entendemos que estes parâmetros podem minimizar os riscos de questionamentos por parte da RFB, além de fortalecer os argumentos jurídicos em eventual discussão administrativa e judicial para fins de enquadramento do montante recebido do ente público como subvenção para investimento, com a consequente exclusão de tais valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

## Notas

1. SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*, 25ª edição. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2004. p. 1.338.
2. PIZOLIO, Reinaldo. Imposto de renda pessoa jurídica e subvenções para investimento. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº. 52, 2000, p. 149.
3. “Art. 44. *Integram a receita bruta operacional: (...) IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.*”
4. “Art. 182. *A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada. §1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem: (...) d) as doações e as **subvenções para investimentos** (...).*”
5. *Nesse sentido manifestam-se as autoridades administrativas, a exemplo dos julgados: Ac. nº 101-77.955 e Ac. nº 101-77.954, 1ª Câmara, 1º Conselho de Contribuintes, dentre outras que estabelecem: “Se o auxílio definido pelo Poder Público o for como para “investimento”, cabe ao beneficiário assim tratá-lo, de vez que está ele recebendo parcela de patrimônio público que tem a mesma natureza. A forma de manter a caracterização da parcela recebida como investimento junto ao beneficiário, é dar-lhe tal característica, obrigando-o a também manter um investimento que na forma da lei se incorporou ao patrimônio da empresa privada, com os recursos que recebeu.” (destacou-se)*
6. Recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Lei.



# DO CONCEITO DE INSUMO NO REGIME NÃO CUMULATIVO DE APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS

---

Elaborado em 05/2015

## **ANETE MAIR MACIEL MEDEIROS**

Advogada graduada pelo Centro Universitário de Ensino Unificado em Brasília. Pós graduada em LL.M. (Legal Law Master) em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas. Pós-graduada em Direito Processual Civil pela AEUDF.

Sócia de Gaia, Silva, Gaede & Associados - Advogados em Brasília.

## **I - INTRODUÇÃO**

Com o advento da sistemática não cumulativa para fins de apuração do PIS e da COFINS concretizada pelo método subtrativo indireto, pelo qual são deduzidos da base de cálculo custos e despesas legalmente autorizados, diversos questionamentos surgiram no tocante à apuração dos créditos, mormente no que toca ao conceito de insumo, porquanto a legislação previu expressamente a possibilidade da dedução dos insumos empregados no processo produtivo ou na prestação de serviço, sem trazer, no entanto, sua definição.

É do conceito de insumo e das discussões que se travaram acerca dessa importante controvérsia que se ocupa o presente trabalho.

## **II - DA INTRODUÇÃO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS**

Com a edição da MP no 66/2002, convertida na Lei no 10.637/2002 e da MP no 135, convertida na Lei no 10.833/2003, restou instituída a sistemática não cumulativa para o PIS e para a COFINS, respectivamente.

A hipótese de incidência de ambas as exações consiste no auferimento de receitas pela pessoa jurídica, que, nos moldes das normas de regência, abrange a receita total da empresa, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Ressalte-se que leis que introduziram o regime não cumulativo excluíram de sua aplicação determinadas pessoas jurídicas e certas receitas, segundo dois critérios discriminatórios: subjetivo (contribuintes) e objetivo (receitas).

Nesse contexto, o art. 8º da Lei nº 10.637/02 e o art. 10 da Lei nº 10.833/03 fixaram quais pessoas jurídicas e que receitas não se submetem ao regime não cumulativo.

Segundo o critério subjetivo, estão sujeitas à não cumulatividade todas as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no lucro real, exceto as instituições financeiras, as cooperativas de crédito, as pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros, as operadoras de planos de assistência à saúde, as empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores de que trata a Lei nº 7.102, de 1983, as sociedades cooperativas (salvo as sociedades cooperativas de produção agropecuária e as sociedades cooperativas de consumo).

Igualmente não se sujeitam ao regime não cumulativo as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido

ou arbitrado, as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, as pessoas jurídicas imunes a impostos e os órgãos públicos.

Por sua vez, em observância ao critério objetivo, as pessoas jurídicas, ainda que sujeitas à incidência não cumulativa, submetem algumas receitas que foram expressamente elencadas nas normas ao regime cumulativo.

A não cumulatividade para o PIS e COFINS restou fixada pela legislação que estabeleceu técnica diversa do ICMS e IPI, eis que para o cálculo dessas exações, parte-se da adoção de uma base de cálculo em que se permite a dedução de algumas despesas, sendo irrelevante o montante do tributo cobrado na operação anterior.

Para Marco Aurélio Greco “a não cumulatividade de PIS e COFINS é criação puramente legal e possui as características que as leis lhe conferem, não cabendo um transplante para PIS e COFINS de características e conclusões extraídas no âmbito de IPI e ICMS”.

Nesse contexto, a Exposição de Motivos da MP no 135/03 referiu-se ao método subtrativo indireto para a não cumulatividade do PIS e da COFINS, consistente na técnica de base sobre base, porquanto das saídas abatem-se as entradas de insumos.

Sustenta Ricardo Lodi Ribeiro que os créditos decorrentes da não cumulatividade serão levantados “pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora”.

Nessa técnica de apuração há a dedução dos gastos incorridos na produção de riquezas, porquanto o contribuinte pode tomar o crédito atinente às contribuições incidentes sobre determinados custos ou despesas, para estabelecer o montante do tributo a ser recolhido.

Nessa toada, o contribuinte calcula o valor das contribuições e, posteriormente, aplica as alíquotas de 1,65% e 7,6%, atinentes ao PIS e à COFINS, respectivamente, sobre o montante de créditos obtidos de determinados bens, serviços e despesas no mês, independentemente do valor recolhido na etapa anterior.

Somente não gera direito ao crédito quando a aquisição de bens e serviços não tenha sido onerada pelas exações, nos termos dos artigos 3ºs, §§2ºs, das Leis de regência, ambos com a mesma redação.

A legislação aplicável à espécie permite, pois, o aproveitamento de crédito sobre as aquisições de bens de revenda, insumos, energia elétrica, alugueis, ativo imobilizado, edificações e devoluções, vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por empresa que explore atividade de prestação de

serviço de limpeza, conservação e manutenção. Especificamente no que diz respeito à COFINS, assegura, ainda, a tomada de crédito quanto a despesas com armazenagem e frete de mercadoria na operação de venda dos bens para revenda e insumos, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Note-se que há itens que são onerados pelas contribuições em testilha e que representam despesas ou custos integrantes da produção ou da prestação de serviços, mas que não foram elencados pelo legislador como passíveis de gerar crédito para serem deduzidos na apuração do PIS e da COFINS, o que tem gerado inúmeras controvérsias e discussões entre o fisco e os contribuintes, mormente no que toca à definição de insumo, isso porque as normas permitem a tomada do crédito em relação ao bem ou serviço empregado como insumo no processo produtivo ou na prestação de serviço, mas não trazem a sua conceituação.

### III - DO CONCEITO DE INSUMO

O art. 3º, II, da Lei nº 10.637/02, bem como o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03 têm idêntico comando e determinam que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Vê-se, pois, que a utilização do bem ou serviço como insumo é o núcleo central empregado nesses dispositivos pelo legislador para gerar o direito ao crédito, ou seja, todo bem e serviço, utilizado como insumo, dará o direito ao crédito, daí a importância da conceituação de insumo.

Todavia, esses diplomas legais não trouxeram a definição de insumo. Por seu turno, a legislação do IPI trata o insumo como a matéria prima, o produto intermediário e o material de embalagem destinado à industrialização. Já a legislação do IRPJ conceitua insumo como custos e despesas necessárias para realização de atividades operacionais.

E qual seria o conceito de insumo para a legislação do PIS e da COFINS, eis que não previsto expressamente?

Existem muitas discussões em torno da matéria e diversos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais que gravitam ao lado do tema.

Segundo Fabíola Cassiano entende que insumo deve ter um conceito próprio para o sistema da não cumulatividade, nesses termos:

“(…)

Esta conclusão afasta o aproveitamento de conceitos preexistentes e elege conceito próprio para os insumos aplicáveis na não cumulatividade

do PIS e da COFINS, por entender que a simples inexistência de um conceito não obriga a aplicação de um critério conhecido”. (realce nosso).

Para Fabio Rodrigues “é a maneira ou o modo de utilização do bem ou do serviço que o inclui neste conceito. Assim, estariam abrangidos pelo conceito todos os bens e serviços que sejam relevantes para o processo de produção, fabricação ou prestação de serviços.”

Muito embora as leis que instituíram a não cumulatividade não tenham trazido a conceituação de insumo, a Receita Federal, por meio de normas infralegais, houve por bem limitar a definição de insumo, restringindo o seu alcance através das Instruções Normativas SRF n<sup>o</sup>s 247/02 e 404/04, ao aproximar o conceito de insumo para fins de não cumulatividade daquele definido pela legislação do IPI.

Não obstante o entendimento restritivo adotado pela Receita Federal, inclusive em soluções de consulta, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem manifestado posicionamento nas três vertentes de conceituação de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, i) ora definindo-o conforme a norma aplicável ao IPI (corrente restritiva), ii) ora aproximando-o de todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ (corrente ampliativa) e iii) ora analisando-o em conformidade com o caso concreto (corrente concretista).

Em julgado de 2007, ao adotar a corrente restritiva, o órgão administrativo entendeu que não podem ser considerados insumos as despesas com seguros, material de segurança, materiais de uso geral, peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza e manutenção predial.

Noutro diapasão, um dos julgados mais emblemáticos sobre o tema, em que se amparou o CARF na corrente ampliativa, ocorreu na análise do caso de uma empresa exportadora de celulose, em que entendeu o órgão que todo o gasto necessário para produção da madeira, para posterior extração da celulose, geraria direito ao creditamento.

Por seu turno, exemplo paradigma de adoção da teoria concretista, em que o Conselho analisou detidamente as especificidades concretas do caso, ocorreu no julgamento de um recurso em que se discutia a possibilidade do creditamento dos gastos realizados com uniforme na indústria alimentícia, momento em que assentou o órgão julgador que, por ser obrigatória sua utilização para o processamento na indústria avícola, restaria assegurado ao contribuinte o direito ao crédito para fins de apuração do PIS e da COFINS.

Muito embora depreenda-se pela existência das três correntes no CARE, predomina hoje o posicionamento do órgão julgador muito mais flexível,

de modo a permitir que o contribuinte possa se valer de créditos para fins de apuração de PIS e COFINS no regime não cumulativo sempre que o bem ou serviço for empregado de modo essencial no processo produtivo ou mesmo tiver pertinência com a geração do produto ou serviço.

Cada vez mais o CARF tem realizado a análise do caso concreto e conceituado de forma casuística o termo insumo, isso porque tem indagado sobre a relevância e pertinência do emprego de determinado bem no processo produtivo ou na prestação de serviço, para enquadrá-lo ou não na definição de insumo, ou seja, prende-se o órgão julgador às peculiaridades de cada hipótese sob análise (teoria concretista).

Percebe-se que o órgão administrativo caminha para um conceito próprio de insumo inerente à sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, a uma definição que esteja entrelaçada à necessidade e à pertinência do emprego de determinado bem no processo produtivo ou na prestação do serviço, seja de forma direta ou indireta.

Assim, andou bem o órgão julgador, ao possibilitar deduções além das expressamente previstas em lei, bem como elastecer a definição de insumo para abarcar muito além de matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e outros bens que sofram alterações físicas ou químicas, conceito restrito ao IPI, para abranger todos os custos diretos e indiretos, porém imprescindíveis à produção ou prestação de serviços, seja por decorrência natural e inerente ao próprio processo produtivo ou por imposição legal, ainda que não se enquadrem necessariamente nos termos da legislação do IRPJ.

De igual modo, as discussões acerca da definição de insumo para fins de creditamento no regime de apuração não cumulativo do PIS e da COFINS fomentam diversas decisões judiciais sobre a matéria, a exemplo das proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça.

Pontue-se, inclusive, que, recentemente, o Ministro Napoleão Nunes apontou como repetitivo o Resp nº 1.221.170, em que se discute o direito ao creditamento de insumos inseridos nos “custos gerais de fabricação” e “despesas gerais comerciais”, no qual pretende o contribuinte apurar os créditos de PIS e COFINS calculados a partir das despesas com água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais de proteção, materiais e exames laboratoriais e seguros e despesas de vendas.

A partir da análise de casos julgados pelo STJ, percebe-se que o Tribunal adota um conceito mais restrito de insumo em comparação ao CARF. Em alguns momentos, restringe de tal modo o direito ao creditamento, que praticamente equipara o conceito de insumo para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS ao adotado pela legislação do IPI, ao permitir

o crédito somente na hipótese em que os bens e serviços tenham sido diretamente empregados sobre o produto ou serviço.

Noutro julgado, entenderam os Ministros no sentido de que as despesas de frete, quando relacionadas ao processo produtivo, dariam direito ao crédito, desde que não se tratasse de deslocamento entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, atribuindo uma interpretação mais abrangente ao conceito de insumo.

Entendimento peculiar tem manifestado o Ministro Napoleão Nunes, voto vencido no Resp nº 1.128.018, segundo o qual o conceito de insumo é amplo e deve abranger tudo que ingressa na produção.

Em outro caso paradigma, o Ministro Mauro Campbell igualmente atribuiu definição mais extensiva ao conceito de insumo, para assegurar o direito de uma empresa do ramo alimentício aos créditos do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, decorrentes da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção, bem como serviços de dedetização aplicados no ambiente produtivo, isso porque, se não atendidas as exigências sanitárias, seria impossível se realizar a própria produção, pelo que os alimentos se tornariam impróprios para o consumo, sem a necessária higienização.

Extrai-se do voto do Ministro Campbell que, ao conceito de insumo para fins de apuração dos créditos não cumulativos do PIS e da COFINS não se atribuiu a definição estampada na legislação do IPRJ tampouco a do IPI, porém, concedeu-se um sentido próprio ao termo empregado nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, para abranger todos os bens e serviços pertinentes, inerentes e indispensáveis ao processo produtivo com vistas à sua desoneração.

Em análise mais recente, a 2ª turma do STJ, por maioria de votos, deu provimento ao recurso de uma empresa do ramo alimentício para assegurar o direito ao aproveitamento dos créditos de PIS e de COFINS não-cumulativos decorrentes da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção, bem como serviços de dedetização aplicados no ambiente produtivo, ao argumento de que, no caso concreto, se não houver a desinfecção dos produtos é paralisada a confecção dos biscoitos, o que evidencia a essencialidade desses produtos e sua consequente caracterização como seriam insumos, porquanto viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviço.

O Supremo Tribunal Federal ainda não se pronunciou sobre o tema em testilha, não obstante, o Ministro Luiz Fux reconheceu a repercussão geral da questão constitucional que envolve o debate, em que pretende o contribuinte, no caso concreto, o creditamento de insumos referentes a todas entradas de bens e serviços ocorridas em seu estabelecimento,

despesas de bens móveis e imóveis de sua propriedade, aproveitamento integral no momento do ingresso do bem no ativo, assim como em relação a bens e serviços adquiridos de pessoas físicas não sujeitas a contribuição.

Em que pese o reconhecimento da repercussão geral da matéria pelo STF, o que se deu por maioria de votos, inclusive, pelas questões envolvidas na análise do tema, que são de cunho nitidamente infraconstitucional, certamente o deslinde da matéria deverá ocorrer definitivamente no seio do STJ.

#### **IV - CONCLUSÃO**

A Lei nº 10.637/02 e a Lei nº 10.833/03 instituíram o regime não cumulativo do PIS e da COFINS, o qual é aplicável como regra às pessoas jurídicas, salvo as exceções previstas nas próprias leis, bem como excetuadas determinadas receitas igualmente elencadas nas normas.

Segundo a legislação de regência, para dar efetividade à não cumulatividade do PIS e da COFINS, do valor apurado das contribuições abatem-se os créditos calculados sobre os bens e serviços adquiridos, custos e despesas e encargos mencionados pelas normas.

No rol dos itens que garantem o direito do contribuinte ao creditamento, fizeram as leis constar expressamente que os insumos empregados na produção ou fabricação dos bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços darão direito ao crédito.

As leis em evidência não trouxeram, todavia, a definição de insumo, o que tem gerado acirrados entraves entre os contribuintes e a fazenda, porquanto aqueles pretendem ampliar o conceito de insumo, tal qual previsto na legislação do IRPJ, enquanto o fisco intenta atribuir a definição encartada na legislação do IPI.

De igual modo, a jurisprudência, tanto administrativa quanto judicial, tem oscilado quanto à abrangência do conceito de insumo inserido nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o que redundou em julgados que ora permitem a tomada de créditos em relação a despesas e gastos inerentes às atividades da pessoa jurídica, ora restringem o alcance da definição de insumo para possibilitar o creditamento apenas quando os bens e serviços sejam diretamente empregados no processo produtivo e ora adotam um conceito próprio de insumo para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS na sistemática não cumulativa, segundo o qual insumo seria tudo aquilo empregado direta ou indiretamente na prestação de serviço ou na produção do bem ou produto, desde que indispensável à sua respectiva formação.

Entretanto, a se considerar a inexistência de um conceito pré

estabelecido de insumo nas normas de regência, bem como que o escopo da não cumulatividade é garantir a neutralidade tributária, mais precisamente quanto ao PIS e à COFINS assegurar a redução da carga tributária sobre a produção, a eleição de um conceito próprio e único de insumo para fins de apuração dos créditos dessas exações é a medida mais adequada, definição essa sempre ligada a ideia de indispensabilidade, essencialidade, pertinência e necessidade com o processo produtivo ou a prestação do serviço.

## Notas

1. Medidas Provisórias nºs 66/02 e 135/03.
2. GRECO, Marco Aurélio. Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coordenador.). Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS. São Paulo: IOB Thompson, 2004, p. 24.
3. “7. Por ter se adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.”
4. RIBEIRO, Ricardo Lodi. A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na constituição e nas leis. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 111, p. 102.
5. Lei nº 10.637/02 - art. 3º. (...) § 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor. Lei nº 10.833/03 - art. 3º. (...) § 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:
6. “§ 2º Não dará direito a crédito o valor:  
I - (...)  
II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.”
7. KERAMIDAS, Fabíola Cassiano. PIS e COFINS não cumulativo – Conceito de Insumo. In BORGES, Eduardo (coordenador). PIS/COFINS Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos Posicionamento do CARE. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 73.
8. OLIVEIRA, Fabio Rodrigues. Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS. 1. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2014, p. 104.
9. A exemplo da seguinte: “ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS - EMENTA: Observadas as demais limitações legais ao creditamento, os bens adquiridos para uso na manutenção ou conservação de máquinas e equipamentos serão caracterizados como insumos, para fins de apuração de créditos do PIS e da COFINS não

cumulativos, desde que sofram desgaste, dano ou perda de suas propriedades físicas ou químicas, em decorrência da ação direta de seu emprego nas máquinas e equipamentos efetivamente utilizados na fabricação dos produtos destinados à venda e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.” (BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta nº 11 de 16 de Abril de 2013. Disponível em: <http://www.jus.com.br>. Acesso em 01/09/2014.)

10. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 203-12.473. Recorrente: Calçados Samello S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Rel. Odassi Guerzoni Filho Brasília, DOU de 17.10.07. Disponível em <http://www.carf.fazenda.gov.br>. Acesso em 07/11/2014.
11. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10247.000002/2006-63. Recorrente: Jari Celulose, Papel e Embalagens S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Rel. Rodrigo Cardozo.. Brasília, DOU de 13/08/2014. Disponível em <http://www.carf.fazenda.gov.br>. Acesso em 09/11/2014.
12. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 9303-01.740. Recorrente: Doux Frangosul S/A Agro Avícola Industrial. Recorrido: Fazenda Nacional. Rel. Conselheira Nanci Gama. Brasília, DOU de 05/07/2012. Disponível em <http://www.carf.fazenda.gov.br>. Acesso em 30/10/2014.
13. A exemplo do seguinte julgado: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 9309-002630. Recorrente: Jari Celulose, Papel e Embalagens S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Possas. Brasília, DOU de 13/11/2013. Disponível em <http://www.carf.fazenda.gov.br>. Acesso em 05/11/2014.
14. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.221.170. Recorrente: Anhambi Alimentos Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Napoleão Nunes. Brasília. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 03/09/2014.
15. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.128.018. Recorrente: WMS Supermercados do Brasil Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, DJE de 04/12/2013. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 30/10/2014.
16. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.147.902. Recorrente: Moinhos Cruzeiro do Sul S/A. Recorrida: Fazenda Nacional.

Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DJE de 06.04.2010. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 10/10/2014.

17. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.128.018. Recorrente: WMS Supermercados do Brasil Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, DJE de 04/12/2013. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 30/10/2014.
18. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.246.317. Recorrente: Domingos Costa Indústrias S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell. Brasília, Data do Julgamento: 16/06/2011. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 30/10/2014.
19. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.246.317/MG. Recorrente: Domingos Costa Indústrias Alimentícias S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell, Brasília, Data de julgamento: 19.05.2015.
20. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário nº 790928. Recorrente: Unilever Brasil Gelados do Nordeste S/A e outra. Recorrida: União. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DJE de 04/09/2014. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 10/10/2014.

# A INCIDÊNCIA DO IOF-CRÉDITO E AS OPERAÇÕES DE CONTA- CORRENTE ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO

---

Elaborado em 05/2015

## **HEITOR CESAR RIBEIRO**

Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.  
Especialista em Direito Tributário pela Escola de Direito da  
Fundação Getúlio Vargas – GVLaw.

Supervisor da Consultoria Tributária em Gaia, Silva, Gaede &  
Associados - Advogados em São Paulo.

## I - APRESENTAÇÃO DO TEMA

O presente artigo tem como finalidade tratar da não incidência do IOF-Crédito nas operações de conta-corrente entre empresas do mesmo grupo econômico.

Para tanto, serão analisadas as hipóteses de incidência do IOF-Crédito, bem como será pesquisada a natureza jurídica das operações de conta-corrente, de forma a demonstrar o não preenchimento dos requisitos necessários para a incidência do imposto nestas operações. Além disso, serão analisadas as jurisprudências administrativa e judicial sobre o tema à luz dos conceitos discutidos previamente.

## II - AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO IOF-CRÉDITO

Primeiramente, vale observar que o artigo 153, inciso V, da Constituição Federal conferiu à União Federal a competência para instituir o IOF nas operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários. Tendo em vista que o referido imposto possuiu diversos fatos geradores, a sua incidência sobre as operações de crédito é comumente denominada IOF-Crédito.

Posto isto, originalmente, a Lei nº 5.143/66 previu a incidência do IOF-Crédito somente sobre as operações de crédito realizadas por instituições financeiras, tendo a sua base de cálculo apurada sobre o valor global dos saldos das operações de empréstimo e abertura de crédito apurados mensalmente. Vejamos:

*“Art 1º O Imposto sobre Operações Financeiras **incide nas operações de crédito e seguro, realizadas por instituições financeiras e seguradoras, e tem como fato gerador: I - no caso de operações de crédito, a entrega do respectivo valor ou sua colocação à disposição do interessado;** (...)*

*Art 2º **Constituirá a base do imposto: I - nas operações de crédito, o valor global dos saldos das operações de empréstimo, de abertura de crédito, e de desconto de títulos, apurados mensalmente;** (...)” (Original sem grifos)*

Ocorre que a Lei nº 9.779/99 passou a prever a incidência do IOF-Crédito sobre as operações de créditos correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoas jurídicas e físicas, ou seja, operações de mútuo fora do âmbito do Sistema Financeiro Nacional. Vejamos:

*“Art. 13. As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras. (...)”*(Original sem grifos)

Vale observar que o Decreto nº 6.306/2007, atual Regulamento do IOF, ao descrever os fatos geradores do IOF-Crédito, estabeleceu as seguintes operações de crédito como sujeitas ao imposto:

*“Art. 3º O fato gerador do IOF é a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado. (...)”*

**§ 3º A expressão ‘operações de crédito’ compreende as operações de:**

*I - empréstimo sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito e desconto de títulos (Decreto-Lei no 1.783, de 18 de abril de 1980, art. 1o, inciso I);*

*II - alienação, à empresa que exercer as atividades de factoring, de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo (Lei no 9.532, de 1997, art. 58);*

*III - mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (Lei no 9.779, de 1999, art. 13).”*  
(Original sem grifos)

Em resumo, o Decreto nº 6.306/07, respeitando os seus limites como mera norma regulamentadora, listou, como integrantes do conceito de operações de crédito, para fins de incidência do IOF-Crédito: (i) operações de empréstimos, abertura de crédito e desconto de títulos –

realizadas por instituição financeira; (ii) operações de factoring; e (iii) operações de mútuo de recursos financeiros, tal como referidas no artigo 13 da Lei nº 9.779/99.

Desta forma, verifica-se, tanto na Lei nº 9.779/99 quanto no Decreto nº 6.306/07, que, quando se trata de operações de crédito fora do Sistema Financeiro Nacional, o IOF-Crédito incide somente nas operações de mútuo de recursos financeiros e não em qualquer operação de crédito.

Assim, quando a operação realizada fora do mercado financeiro não se enquadrar no conceito legal de mútuo, não há que se falar em incidência do imposto. Por este motivo, importante se faz discorrer sobre o conceito legal de mútuo e a natureza das operações de conta-corrente, de forma a demonstrar a diferença entre estes dois institutos, afastando-se a incidência do IOF-Crédito na segunda modalidade de negócio jurídico.

### III - CONCEITO LEGAL DE MÚTUO

O Código Civil Brasileiro define mútuo como o empréstimo de coisa fungível a determinado mutuário, que ficará obrigado a restituir ao mutuante a contraprestação em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Vejamos:

*“Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.”*

Verifica-se, destarte, que a causa do negócio jurídico ou função típica do mútuo consiste em permitir a utilização de coisa fungível pelo beneficiário que se obriga a restituí-la. Ademais, no mútuo existe uma rigorosa predeterminação, tanto da identidade do credor e do devedor quanto do valor a restituir.

Portanto, percebe-se que a ideia de *fidúcia* é inerente ao contrato de mútuo, visto que o mutuante realiza uma prestação presente ao mutuário contra uma promessa de recebimento de uma prestação futura (restituição da coisa fungível anteriormente entregue).

Posto isto, vale observar que o mútuo de recursos financeiros é um exemplo típico de obrigação de crédito, no qual o credor empresta

dinheiro, esperando receber do mutuário a contraprestação em dinheiro, acrescida ou não de juros<sup>1</sup>.

Assim, os mútuos de recursos financeiros são operações de crédito e estão sujeitos à incidência do IOF-Crédito, visto que tal operação constitui fato gerador do imposto, nos termos do artigo 13 da Lei nº 9.779/99.

#### **IV - DIFERENÇA ENTRE “OPERAÇÕES DE CRÉDITO” E O CONCEITO DE “MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS”**

Segundo a doutrina econômica, a operação de crédito, em sua acepção mais ampla, perfaz-se pela troca de um valor presente por um valor futuro, ou seja, tal operação é a permissão para utilização do capital de outrem, conforme se nota dos ensinamentos de Fabio Ulhoa Coelho<sup>2</sup>:

*“(...) crédito é a troca no tempo e não no espaço; crédito é a permissão de usar capital alheio (Stuart Mill); crédito é o saque contra o futuro; crédito confere poder de compra a quem não dispõe de recursos para realizá-lo (Werner Sombart); crédito é a troca de uma atual para uma prestação futura.”*

Neste sentido, a Secretaria do Tesouro Nacional, subordinada ao Ministério da Fazenda, define operações de crédito<sup>3</sup>, para fins de aplicação da Lei Complementar nº 101/2000 (“Lei de Responsabilidade Fiscal”), como a operação “corresponde ao compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros”.

Vale observar, diante dos conceitos trazidos à baila, que a operação de crédito pode ocorrer não só no caso do mútuo de recursos financeiros, mas também em diversas outras operações. Verifica-se, assim, que a operação de crédito é um gênero do qual o mútuo de recursos financeiros é uma de suas espécies.

## V - NATUREZA DOS CONTRATOS DE CONTA-CORRENTE (ADMINISTRAÇÃO DE CAIXA ÚNICO) ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO

Primeiramente, há que se esclarecer que as operações em que uma das partes coloca recursos à disposição de outra, para serem utilizados dentro de um limite de valor, de acordo com as necessidades da parte tomadora dos recursos, sendo certo desde o início qual parte é a credora e qual é a devedora, não são contratos de conta-corrente na acepção tratada no presente artigo, embora assim sejam equivocadamente denominados em alguns instrumentos contratuais.

Estas operações, na verdade, possuem natureza de crédito rotativo e consubstanciam-se no conceito de mútuo, visto que: (i) trata-se de permitir a utilização de coisa fungível pelo beneficiário que se obriga a restituí-la, ou seja, há uma prestação presente ao mutuário contra uma promessa de recebimento de uma prestação futura; e (ii) existe predeterminação da identidade do credor e do devedor, bem como do valor a restituir.

Posto isto, o contrato de conta-corrente é o instrumento para a gestão consolidada de recursos financeiros, segundo o qual duas ou mais pessoas convencionam fazer remessas recíprocas de valores, anotando os haveres recíprocos em lançamentos de débitos e créditos, daí resultantes em uma conta.

Embora seja um contrato atípico, existe na doutrina nacional aprofundado estudo desta figura jurídica por Carvalho Mendonça<sup>4</sup>, que elaborou a seguinte definição:

*“982. Dá-se o contrato de conta corrente quando duas pessoas convencionaram reunir em massa homogênea alguns ou todos os seus negócios, mediante recíprocas remessas que, anotadas na conta, se tornam partidas ou artigos de crédito e débito, verificando-se, por ocasião do seu encerramento, o saldo que deve ser pago por aquele que se mostrar devedor.”*

Trata-se, portanto, de um contrato plurilateral, que gera obrigações de todas as partes e que possui características bem específicas. Este tipo de operação também é comumente denominado como “Gestão Única de Caixa” ou “Administração de Caixa Único”.

Com efeito, para que a operação de conta-corrente se caracterize como tal, o administrador deve receber dos demais correntistas não somente títulos a pagar, mas também títulos a receber, ou adiantamento de recursos, formando-se, assim, uma massa homogênea de alguns ou todos os negócios das pessoas jurídicas participantes. Desta forma, o valor a pagar ou a receber por cada correntista somente será conhecido após a liquidação da conta, não havendo que se falar em posição credora ou devedora enquanto não encerrado o período de apuração.

Diante disso, serão apresentados a seguir as principais características dos contratos de conta-corrente e os motivos pelos quais tais negócios jurídicos não se caracterizam como mútuo.

## **V.I - NÃO CARACTERIZAÇÃO DO CONTA-CORRENTE COMO MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS**

O contrato de conta-corrente constitui-se em uma relação jurídica continuativa, mediante operações com fluxos financeiros recíprocos, que serão objeto de uma liquidação por diferença apenas no momento de seu encerramento.

Assim, durante a vigência do contrato de conta-corrente, as partes apenas escrituram os haveres recíprocos em lançamentos que registram as movimentações financeiras, passando-se a integrar uma massa homogênea de créditos e débitos, de tal maneira que as remessas de cada correntista perdem a sua individualidade.

Por este motivo, enquanto não encerrado o contrato, não se pode julgar qualquer dos correntistas como credor ou devedor, porque esta posição somente será conhecida no momento da liquidação da conta.

Desta feita, mesmo que as movimentações financeiras realizadas durante a vigência do conta-corrente possam vir a ter natureza de “operação de crédito”, a pretensão de se exigir eventual saldo remanescente somente surge com o término do contrato, quando é apurado o saldo final a ser pago pelo devedor.

Assim, depois de o contrato já ter sido encerrado, não se pode afirmar que o fato de uma parte ter feito remessas em valor superior às remessas das outras configuraria a primeira como credora. Esta é uma mera situação de fato, verificada a *posteriori*, não se subsumindo na *causa* ou

*função típica* deste negócio jurídico.

Em suma, o contrato de conta-corrente não possui natureza de mútuo, em vista dos seguintes motivos: (i) não envolve acordo para empréstimo de dinheiro, mas apenas promessa dos contratantes de lançarem as movimentações financeiras recíprocas como débitos ou créditos; (ii) não apresenta obrigatoriedade de restituição de outra coisa da mesma espécie, qualidade e quantidade durante a sua vigência, mas somente após a liquidação por diferença; e (iii) não existe uma rigorosa predeterminação, tanto da identidade do credor e do devedor quanto do valor a restituir.

## **V.II - NATUREZA DE COOPERAÇÃO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO EMPRESARIAL**

O contrato de conta-corrente tem como essência a ideia de cooperação que existe entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, que justifica a reunião de esforços e a realização de movimentos financeiros, objetivando-se uma gestão de caixa eficiente.

Neste sentido, o artigo 265 da Lei nº 6.404/76<sup>5</sup> dispõe que, sempre que uma sociedade controladora e suas controladas, mediante convenção, obrigarem-se a combinar esforços ou recursos para a realização dos respectivos objetos sociais, haverá a formação de um grupo.

Neste contexto, a *causa do negócio jurídico* ou sua *função típica* não é o crédito entre as empresas, mas a cooperação. Por este motivo, ainda que o grupo de empresas não possua convenção, as relações de controle e coligação por si só justificam a reunião de esforços e a realização dos movimentos financeiros.

Situação semelhante de cooperação entre empresas do mesmo grupo econômico é o rateio de despesas, em vista da necessidade de uma gestão centralizada, pela qual despesas administrativas são concentradas em uma das empresas do grupo e depois reembolsadas pelas demais na medida do benefício fruído por cada uma das participantes.

Vale observar que o rateio de despesas pressupõe um adiantamento de recursos pela empresa centralizadora para pagamento de despesas de terceiros, sendo posteriormente reembolsada. Ou seja, há também uma operação de crédito em sentido amplo que não se confunde com mútuo.

Ocorre que, para este caso, as autoridades fiscais, bem como as jurisprudências administrativa e judicial, corretamente não atribuem uma natureza de mútuo a tal operação, justamente porque a necessidade de adiantamento de recursos tem como fundamento a cooperação entre as empresas do grupo com liquidação de haveres a posteriori. Vejamos decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) sobre o assunto:

*“RATEIO DE CUSTOS – DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO – As despesas comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade da empresa controladora, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, com base no ‘Convênio de Rateio de Custos Comuns’, desde que fique justificado e comprovado o critério de rateio” (Acórdão nº 101-96600; sessão em 06/03/2008) (Original sem grifos).*

Portanto, tal qual ocorre com o rateio de despesas, como o contrato de conta-corrente tem como essência a ideia de cooperação, as transferências de recursos entre as sociedades do mesmo grupo econômico se caracterizam como movimentos financeiros puramente operacionais de gestão, sem natureza de mútuo.

## **VI - POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE O ASSUNTO**

### **VI.I - JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA**

Primeiramente, há que se destacar que a Receita Federal do Brasil, na recente Solução de Consulta COSIT nº 50/2015, entendeu que os contratos de conta-corrente entre empresas do mesmo grupo econômico possuem natureza de mútuo, portanto, sujeitos ao IOF-Crédito:

*“IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS – IOF. EMENTA: OPERAÇÃO DE MÚTULO DE RECURSOS FINANCEIROS POR MEIO DE CONTA CORRENTE. INCIDÊNCIA. O IOF previsto no art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999, incide sobre as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros, independentemente da forma pela qual os recursos sejam entregues ou disponibilizados ao mutuário. Dessa forma, ocorre o fato gerador do imposto nas operações de crédito dessa natureza também quando realizadas por meio de conta*

*corrente, sendo irrelevante ainda a relação de controle ou coligação entre as pessoas jurídicas envolvidas. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.779, de 1999, art. 13; Ato Declaratório SRF nº 30, de 1999, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 907, de 2009, art. 7º, caput e §§ 2º e 3º.” (Solução de Consulta COSIT nº 50/2015 – DOU 18/03/2015) (original sem grifos)*

No inteiro teor da referida consulta, esclarece-se que o objeto analisado é uma operação em que as partes transferem recursos umas para as outras de acordo com as necessidades momentâneas de caixa de cada uma. Veja-se:

*“3. A consulente informa que, em decorrência do exercício de suas atividades, existe a necessidade de transferência de recursos para as suas controladas e vice-versa, acrescentando que “tais operações, por ora, vêm respeitando as possibilidades de distribuição de dividendos, das controladas para a controladora, e aumentos de capital, da controladora para as controladas”.*

*4. Aduz, entretanto, que seria interessante que esse trânsito de recursos ocasionalmente fosse feito por intermédio de “mero contrato bilateral de conta corrente, simplesmente para suprir necessidades momentâneas de caixa, sem que isto se traduzisse em investimento estratificado, ou que fosse necessário antecipar lucros ainda não definitivos”. (original sem grifos)*

Diferentemente da operação analisada na Solução de Consulta nº 50/2015, o negócio jurídico tratado aqui é um contrato plurilateral que gera obrigações de todas as partes e que possui características específicas e distintas da descrita na decisão acima. Portanto, há que se convir que a decisão acima não se aplica ao contrato de cota-corrente na forma analisada no presente estudo.

Ademais, dentre as decisões do CARF que tratam do assunto, encontra-se o acórdão nº 3101-001094, não julgado por unanimidade, que, em linha com o entendimento aqui defendido, afastou a incidência do IOF-Crédito nas operações de conta-corrente entre empresas do mesmo grupo. Veja-se:

*“IOF. RECURSOS DA CONTROLADA EM CONTA DA CONTROLADORA. CONTA CORRENTE. RAZÃO DE SER DA HOLDING. Os recursos financeiros das empresas controladas que*

*circulam nas contas da controladora não constituem de forma automática a caracterização de mútuo, pois dentre as atividades da empresa controladora de grupo econômico está a gestão de recursos, por meio de conta-corrente, não podendo o Fisco constituir uma realidade que a lei expressamente não preveja. Recurso Voluntário Provido.” (Acórdão nº 3101-001.094 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; sessão em 25.04.2012) (Original sem grifos)*

No inteiro teor do voto vencedor, o conselheiro Luiz Roberto Domingo distingue o contrato de mútuo do de conta-corrente, afirmando que no segundo não há um empréstimo propriamente dito, nos termos do Direito Privado, porque *“cada uma das partes pode estar simultaneamente na posição de credor e devedor, o que lhe dá a característica de contrato bilateral, com direitos e obrigações recíprocas”*.

Além desta decisão, há o acórdão nº 3402-00.472, que discutiu a ausência do fato gerador do IOF-Crédito sobre os valores pagos a título de adiantamento a determinados fornecedores por serviços que seriam prestados no futuro. Ao analisar o caso, o CARF, por unanimidade, julgou improcedente a cobrança por entender que, nos termos da Lei nº 9.779/99, somente as operações de crédito que se referirem exclusivamente ao mútuo de recursos financeiros são alcançadas pelo imposto. Veja-se:

*“IOF. OPERAÇÃO DE CRÉDITO REALIZADA ENTRE EMPRESAS NÃO FINANCEIRAS. INCIDÊNCIA. REQUISITOS. A Lei 9.779, em seu art. 13, definiu como fato gerador do IOF a operação de crédito em que figure como fornecedora do crédito pessoa jurídica não financeira, mas desde que essa operação configure mútuo de recursos financeiros. Não o é mero adiantamento de recursos a fornecedor de serviço regularmente contratado, a ser quitado por meio da execução do serviço. Recurso Provido.” (Acórdão nº 3402-00.472— 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; sessão em 04.02.2010) (Original sem grifos)*

Em que pese o exposto, há também três decisões que, à primeira vista, poderiam ser consideradas desfavoráveis ao contribuinte, no sentido de que supostamente haveria a incidência do IOF-Crédito nos contratos de conta-corrente.

A primeira decisão, formalizada no acórdão nº 3301-002.282, refere-se a um adiantamento de recursos financeiros por uma empresa à outra

para posterior devolução:

*“IOF. ADIANTAMENTOS EFETUADOS PARA EMPRESAS LIGADAS COM A FINALIDADE DE PAGAMENTOS DE DESPESAS. A utilização de uma rubrica contábil com a finalidade de pagamento de despesas de empresas ligadas, sem contrato formal de mútuo, caracteriza a existência de uma conta-corrente, devendo-se apurar o IOF devido segundo as regras próprias das operações de crédito rotativo.”* (Acórdão nº 3301-002.282 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; sessão em 27.03.2014) (Original sem grifos)

Vale notar que, em uma análise detida do inteiro teor deste julgado, depreende-se que a operação nada tem a ver com o contrato de conta-corrente na acepção tratada no presente artigo, embora tenha sido dada esta denominação. Na verdade, a operação que foi objeto de autuação é um verdadeiro mútuo, conforme se depreende da leitura do inteiro teor da decisão, motivo pelo qual o precedente não se aplica ao caso sob estudo.

A outra decisão desfavorável, cuja vitória não se deu por unanimidade, diz respeito a um verdadeiro contrato de conta-corrente, porém, no voto vencedor, elaborado pelo conselheiro Robson José Bayerl, a interpretação dada foi a de que qualquer operação de crédito fora do Sistema Financeiro Nacional estaria sujeita à incidência do IOF-Crédito. *In verbis*:

*“IOF. CONTA CORRENTE. RECURSOS DE EMPRESAS DO MESMO GRUPO EMPRESARIAL. UTILIZAÇÃO. INCIDÊNCIA. A utilização de recursos financeiros disponibilizados por pessoas jurídicas, pertencentes ou não a um mesmo grupo empresarial, em contas correntes, por um dos correntistas, em montante superior ao seu valor de ingresso constitui fato gerador do IOF, por força de previsão constante do art. 13 da Lei nº 9.779/99, restando caracterizada operação de crédito em sua acepção ampla. Recurso voluntário negado.”* (Acórdão nº 3401-002.490 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; sessão em 29.01.2014) (Original sem grifos)

Em que pese a decisão ter sido desfavorável ao contribuinte, o voto vencedor baseou-se na falsa premissa de que o artigo 13 da Lei nº 9.779/99 prevê como fato gerador do IOF-Crédito qualquer operação de crédito e não apenas as operações de crédito correspondentes a mútuo

de recursos financeiros. Portanto, remanescem boas chances de reversão deste julgado na Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”).

Por fim, mais recentemente foi disponibilizado o acórdão nº 3102-002.318, sobre a incidência do IOF-Crédito nas operações de conta-corrente, cuja ementa foi formalizada nos seguintes termos:

*“OPERAÇÃO DE MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS. EXISTÊNCIA DE REGISTROS CONTÁBEIS QUE IMPORTEM ENTREGA DE RECURSOS A DISPOSIÇÃO DE TERCEIROS. CONFIGURAÇÃO. Para fim de incidência do IOF, caracteriza-se operação de mútuo de recursos financeiros a operação de crédito representada pelo registro ou lançamento contábil que, pela sua natureza, importe colocação ou entrega de recursos financeiros à disposição de terceiros, independentemente de ser pessoa ligada ou não.”* (Acórdão nº 3102-002.318, da 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 3ª Sessão de Julgamento – sessão em 11.11.2014) (Original sem grifos)

Vale observar que o acórdão foi desfavorável ao contribuinte, porque se decidiu que, factualmente, tratava-se de uma operação de mútuo de recursos financeiros e não um contrato de conta-corrente.

Analisando-se o inteiro teor da decisão, verifica-se que o Relator José Fernandes do Nascimento fez a devida distinção entre contrato de conta-corrente e mútuo de recursos financeiros, afirmando que o IOF-Crédito incide somente no segundo caso.

Ademais, no caso concreto, o contribuinte possuía um contrato formalizado de “administração de caixa único”, em que constava que as partes estabeleceriam entre si dois tipos de contratos, que se complementariam de maneira a serem cumpridos interligadamente, sendo um contrato de conta-corrente e outro de manutenção e administração de um caixa único.

Neste sentido, conforme previsão contratual, os débitos e créditos da conta-corrente deveriam se originar exclusivamente das seguintes situações (i) entregas, por qualquer dos correntistas, de duplicatas e outros instrumentos representativos de créditos ou débitos seus, para pagamento ou cobrança; (ii) movimentação financeira por qualquer dos

correntistas, derivada da entrega de recursos financeiros para compor o caixa único; e (iii) qualquer outro tipo de movimentação de instrumentos financeiros que se assemelhassem aos anteriormente descritos.

Em que pese o acima mencionado, no caso concreto, o contribuinte não logrou comprovar que a natureza da operação era de fato um contrato de conta-corrente, embora houvesse instrumento contratual dispondo desta maneira. Isso porque, a fiscalização identificou que toda a movimentação financeira a crédito decorria somente da disponibilização de recursos pela empresa responsável pela administração do caixa único e não das situações previstas no contrato. Assim, o CARF afastou a caracterização da operação como um conta-corrente, atribuindo-lhe a natureza de mútuo de recursos financeiros. Seguem trechos do voto do relator que melhor elucidam o acima exposto:

*“(...) Portanto, fica evidenciado que a referida atividade não se subsume ao conceito de mútuo de recursos financeiros, conseqüentemente, não representa fato gerador do IOF, definido no art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999. No entanto, conforme a seguir demonstrado, não foi os recursos financeiros movimentados no âmbito do referido contrato de administração de contas a pagar e a receber, que foi objeto da presente autuação.*

(...)

*Dessa forma, fica evidenciado que a simples apresentação do citado instrumento contratual, desacompanhada de prova hábil e idônea de que houve as transferências e gestão dos referidos instrumentos financeiros, não é suficiente para comprovar que houve as alegadas transações de conta-corrente e de gestão de caixa único.*

*Além disso, sem a prova da transferência dos referidos recursos financeiros para o “caixa único” da recorrente, não tem subsistência a alegação da recorrente de que não financiava as empresas ligadas, com os recursos financeiros próprios, pois, se não há provas de que tais recursos foram transferidos para o citado “caixa único” pelas empresas ligadas, certamente, os recursos repassados para as citadas empresas foram provenientes do caixa da própria recorrente, o que ratifica a tese da fiscalização de que tais operações representam mútuo de recursos financeiros.*

(...)

***É pertinente ressaltar que as operações de conta-corrente, mencionadas no referido contrato, se tivessem efetivamente ocorrido, conforme explicitado no referido instrumento contratual, obviamente, não constituiria hipótese de incidência do IOF, por não representar mútuo de recursos financeiros, mas mera administração de contas a pagar e a receber.***

*Porém, não há qualquer evidência nos autos de que tais operações tenham ocorrido ou que os valores financeiros transferidos para as demais empresas contratadas tenham origem nas referidas operações de gestão de créditos.*

(...)” (Originais sem grifos)

Desta feita, dentre as decisões desfavoráveis ao contribuinte analisadas, verifica-se que a Solução de Consulta COSIT nº 50/2015 e o Acórdão nº 3301-002.282, do CARF, não tratam exatamente de uma operação de conta-corrente, não havendo repercussão para o presente artigo. Ademais, o Acórdão nº 3401-002.490 decorre de uma interpretação inadequada da legislação tributária, em que se partiu da premissa de que o IOF-Crédito seria devido em qualquer operação de crédito, e não somente nas operações de mútuo de recursos financeiros, havendo boas chances de reversão na CSRF. Por fim, o Acórdão nº 3102-002.318 foi desfavorável por uma questão de prova, visto que o contribuinte não logrou comprovar que as operações praticadas pela empresa autuada correspondiam de fato a operações de conta-corrente.

Sendo assim, mesmo havendo as decisões desfavoráveis, da forma comentada acima, as chances de ganho do contribuinte, no âmbito administrativo, ainda são possíveis, desde que no caso concreto haja prova documental de que a operação praticada de fato é um conta-corrente, tais como instrumento contratual, lançamentos contábeis, apurações de haveres recíprocos etc.

## **VI.II - JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL**

No âmbito judicial, há um acórdão prolatado pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) em 2011, nos autos do REsp nº 1.239.101, no qual ficou decidido que o contrato de conta-corrente estaria sujeito à incidência do IOF-Crédito. Vejamos:

“TRIBUTÁRIO. IOF. TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO CORRESPONDENTES A MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. ART. 13, DA LEI N. 9.779/99.

1. O art. 13, da Lei n. 9.779/99 caracteriza como fato gerador do IOF a ocorrência de ‘operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas’ e não a específica operação de mútuo. Sendo assim, no contexto do fato gerador do tributo **devem ser compreendidas também as operações realizadas ao abrigo de contrato de conta corrente entre empresas coligadas com a previsão de concessão de crédito.**

2. Recurso especial não provido” (REsp nº 1.239.101, 2ª Turma, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJ de 19/09/2011).

Ocorre que, em uma análise mais detida do acórdão em questão, verifica-se que o caso prático em julgamento refere-se a uma operação em que somente uma das partes coloca recursos à disposição de outras, para serem utilizados dentro de um limite de valor, de acordo com as necessidades da parte tomadora dos recursos, sendo certo desde o início qual parte é a credora e qual é a devedora. Veja-se trecho do voto do Ministro Mauro Campbell:

*“Alegam que são empresas do mesmo grupo financeiro e que celebram diversos contratos de abertura de crédito em conta corrente interna, onde é disponibilizada uma determinada quantia à contratante, com a obrigação de pagamento do valor sacado em prazo determinado.”* (Original sem grifos)

Sendo assim, a operação analisada pela 2ª Turma do STJ não é um conta-corrente na acepção tratada no presente artigo, mas sim um crédito rotativo que se consubstancia no conceito de mútuo.

Isso porque, neste caso, não se trata de haveres recíprocos escriturados em lançamentos contábeis que registram as movimentações financeiras, passando a integrar uma massa homogênea de créditos e débitos, cujo saldo devedor somente será reconhecido na liquidação do contrato por diferença.

Adicionalmente, a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região Fiscal, em acórdão relatado pelo Des. Fed. Leandro Paulsen, que tratou de um verdadeiro contrato de conta-corrente entre empresas do mesmo grupo econômico, afastou a incidência do IOF-Crédito sob o argumento de que se trata de contrato cujo objeto é o gerenciamento de recursos financeiros sem natureza creditícia. Vejamos:

*“TRIBUTÁRIO. IOF. EXECUÇÃO DE CONTRATO DE GERENCIAMENTO DE RECURSOS FINANCEIROS. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide IOF em relação à execução de contrato de gerenciamento de recursos financeiros, em que a contratada tem como atribuição apenas a administração dos recursos da contratante, sem a realização de operações de crédito. A remuneração mensal pelo gerenciamento é mera contra-prestação aos serviços prestados.”*  
(Apelação Cível nº 2005.70.00.000732-8/PR; sessão em 21.11.2006)

Diante disto, a decisão proferida pela 2ª Turma do STJ não se aplica ao conta-corrente nos termos tratados no presente artigo, bem como existe decisão judicial favorável ao contribuinte (embora seja de 2ª Instância), de tal maneira que existem boas chances do entendimento exposto no presente artigo vir a ser acatado pelo STJ futuramente.

## VII - CONCLUSÃO

Diante do todo exposto, conclui-se que o fato gerador do IOF-Crédito em operações realizadas fora do Sistema Financeiro Nacional ocorre somente nos contratos de mútuo de recursos financeiros, e não em qualquer operação de crédito.

Neste sentido, o contrato de conta-corrente não corresponde a um contrato de mútuo, na forma prevista no Código Civil Brasileiro, haja vista que: (i) não envolve acordo para empréstimo de dinheiro, mas apenas promessa dos contratantes de escriturar as movimentações financeiras recíprocas como débitos ou créditos contábeis; (ii) não apresenta obrigatoriedade de restituição de outra coisa da mesma espécie, qualidade e quantidade durante a sua vigência; e (iii) não existe uma rigorosa predeterminação, tanto da identidade do credor e do devedor quanto do valor a restituir.

Ademais, o contrato de conta-corrente tem como essência a ideia de cooperação, de tal forma que as transferências de recursos entre as sociedades do mesmo grupo econômico se caracterizam como

movimentos financeiros puramente operacionais de gestão.

A despeito das decisões contrárias ao interesse do contribuinte, tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial, ainda assim vislumbra-se um bom prognóstico para afastamento da cobrança do IOF-Crédito sobre as operações de conta-corrente, haja vista a existência de bons argumentos em favor do contribuinte.

## Notas

1. O artigo 591 do Código Civil dispõe que no mútuo destinado a fins econômicos presumem-se devidos juros nos limites legais.
2. COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 57.
3. [http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/series\\_temporais/principal.aspx?subtema=12#ancora\\_consulta](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/series_temporais/principal.aspx?subtema=12#ancora_consulta)
4. CARVALHO DE MENDONÇA, J. X. *Tratado de Direito Comercial brasileiro*. Volume VI. 6ª ed. 1960, p.p. 352-353.
5. Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.  
  
§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.  
  
§ 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.



# ALTERAÇÕES NO CONCEITO DE RECEITA LEI 12973 - FINANCEIRAS E SEGURADORAS

---

Elaborado em 05/2015

## **JORGE LUIZ DE BRITO JUNIOR**

Graduado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Mestre em Direito Econômico Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo. Especialista em Direito Internacional Tributário pelo IBDT. Atuou como Advogado Estrangeiro Visitante no escritório Parr, Brown, Gee & Loveless (Salt Lake City/UT, EUA). Autor de artigos publicados em revistas especializadas. Membro do IBDT.

Supervisor da área da Contencioso Tributário do escritório da Gaia, Silva, Gaede & Associados - Advogados em São Paulo.

## I - INTRODUÇÃO

Este artigo se propõe a analisar os impactos das novas disposições trazidas pela Lei nº 12.973/2014 no que se refere à tributação, pelo PIS e pela COFINS, das receitas das instituições financeiras e sociedades seguradoras.

Quanto a estas entidades, que permanecem no regime cumulativo das aludidas contribuições (Lei nº 9.718/98), remanesce a discussão judicial quanto à tributação de algumas de suas receitas típicas, as quais não se amoldam com facilidade aos arquétipos de venda de mercadorias ou serviços (v.g., o chamado spread bancário, para as instituições financeiras, e os prêmios de seguro e outras receitas habituais das seguradoras, como as decorrentes das reservas técnicas).

As disposições da Lei nº 12.973/2014, que tiveram o objetivo principal de regular os efeitos tributários resultantes da adoção dos parâmetros internacionais de contabilidade (International Financial Reporting Standards – IFRS), focaram especificamente tais atividades econômicas “atípicas”, passando a prever que a receita bruta deve compreender não apenas (i) o produto da venda de bens em operações de conta própria, (ii) o preço da prestação de serviços em geral e (iii) o resultado auferido nas operações de conta alheia, como, também – e aqui tem-se a grande inovação – (iv) as receitas da atividade ou objeto principal das pessoas jurídicas, não classificadas nas categorias de (i) a (iii) acima.

A terminologia utilizada pela legislação (receitas da atividade ou objeto principal) foi uma inovação adotada pelo legislador da Lei nº 12.973/14, sem qualquer inspiração nos parâmetros contábeis internacionais (IFRS), deixando clara a existência de uma receita bruta tributária que possui contornos próprios e que não necessariamente se confunde com o conceito contábil.

Diante da inovação introduzida pela Lei nº 12.973/14, surge o interesse na pesquisa dos critérios jurídicos para definição do que venha a ser “atividade ou objeto principal”, sobretudo, no que se refere às pessoas jurídicas objeto de nosso estudo (instituições financeiras e seguradoras).

Para desenvolver esse tema, analisaremos uma eventual aproximação entre a noção de receitas da atividade ou objeto principal (Lei nº 12.973/14) e a distinção entre receitas operacionais/não operacionais, conforme – até então – vinha defendendo a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (vide Parecer PGFN/CAT nº 2.773/2007).

Também se cogitará de possibilidade de aplicação de outros textos normativos em que o Código Tributário Nacional (CTN) ou as próprias regras expedidas pela RFB procuraram estabelecer critérios para definição da atividade principal dos contribuintes, como, por exemplo,

fez ao versar sobre a Contribuição Previdenciária substitutiva (Instrução Normativa IN/RFB nº 1.436/2013).

## **II - BREVES COMENTÁRIOS SOBRE METODOLOGIA E HERMENÊUTICA**

É importante esclarecer que a nossa premissa metodológica é de um positivismo jurídico contemporâneo. No entanto, é necessário esclarecer que adotamos, como pressuposto, uma hermenêutica atualizada, que, acompanhando os construtos da filosofia da linguagem, compreende o ato de interpretar como um ato de construção, e não de declaração de sentidos pré-concebidos, supostamente presentes em uma concepção essencialista/representacionista dos textos normativos.

Na doutrina brasileira, tradicionalmente, a partir da lição de autores como Alberto Xavier, predominou a noção de que, por exigência do Princípio da Determinação, da estrita legalidade e da Segurança Jurídica, o Direito Tributário trabalharia, necessariamente, com tipos fechados, ou que a sua própria estrutura normativa não seria compatível com elementos não fixados em abstrato (Misabel de Abreu Machado Derzi).

Já Ricardo Lobo Torres, por outro lado, defendeu que a tipicidade não se confunde com o princípio de adequação do fato gerador concreto ao abstrato, sendo que a subsunção não se faria apenas por uma inferência puramente lógico-formal, por meio da lógica aristotélica (binária). Por conseguinte, para Torres, a subsunção poderia, também, ocorrer pela discricionariedade, admitida a existência de conceitos indeterminados acoplados às cláusulas discricionárias.

Como aprendemos da teoria dos Jogos de Linguagem, de Wittgenstein, a linguagem é um fenômeno cultural e o sentido das palavras se extrai a partir de seu uso, na medida em que os indivíduos de uma determinada comunidade são adestrados a aferir algumas significações. Metaforicamente, a linguagem é um jogo cujas regras se formam enquanto se joga e são aprendidas jogando.

Em Direito Tributário, tal construção dinâmica da linguagem deve ser levada em consideração quando somos colocados diante de signos utilizados pela Constituição Federal para delimitação de competências tributárias, sobretudo quando em jogo conceitos advindos de outros ramos jurídicos – sobretudo, o Direito Privado (art. 110 do CTN) – ou pertencentes ao domínio de outras ciências.

Nestes casos, a principal questão que se coloca é possibilidade de abertura da Constituição Federal à atualização de tais conceitos, ou se há uma prévia vinculação do intérprete ao dado histórico existente no momento de promulgação do texto constitucional.

Voltando a atenção para o tema em exame, tome-se o caso do art. 195, I, “b”, da CF/88, que fundamenta a cobrança das contribuições sociais analisadas no presente trabalho (PIS e COFINS). Ao aludir a “faturamento” como hipótese de incidência possível para tais contribuições sociais, poderia se cogitar de vários sentidos possíveis do signo “faturamento”, sendo o sentido técnico (contábil) apenas um dentre estes vários sentidos possíveis.

Dessa forma, estaria a interpretação do art. 195, I, “b”, da CF/88 vinculada ao sentido atribuído ao termo “faturamento” pela legislação tributária então vigente (Decreto-lei 2.397/87), que compreendia apenas o produto da venda de mercadorias e serviços (e não o produto de outras atividades empresariais, como a financeira, portanto)?

No histórico julgamento proferido pelo Supremo quanto ao chamado “alargamento” da base de cálculo do PIS e da COFINS (art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98), muito embora tenha prevalecido o entendimento pela inconstitucionalidade, pode-se identificar – dentre os votos vencedores – duas abordagens completamente diferentes quanto ao ponto.

A primeira delas, capitaneada pelo Ministro Marco Aurélio, ateve-se ao sentido tal como atribuído pela legislação tributária vigente à época de promulgação da CF/88, ao entender que o faturamento compreenderia a venda de mercadorias e serviços em seus sentidos estritos.

A segunda, liderada pelo Min. Cezar Peluso, reconheceu, expressamente, a possibilidade de abertura da Constituição à atualização do conceito, concluindo que o termo empregado pela CF/88 abrangeria a “(...) soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”. Logo, o conceito de faturamento alcançado no voto do Min. Peluso é um tanto mais amplo, alcançando o resultado das atividades empresariais (e não apenas a venda de mercadorias e serviços, portanto).

Importante acrescentar que, em sua fundamentação, o voto do Min. Peluso reconheceu, expressamente a abertura permanente da Constituição à evolução social: “(...) a Constituição Federal não explicita o sentido nem o alcance da palavra faturamento, como tampouco o faz em relação a ‘tributo’, ‘propriedade’, ‘família’, ‘liberdade’, ‘vida’, ‘crime’, ‘cidadão’, ‘sufrágio’, etc. Ou seja, não há, no texto constitucional, predefinição ou conceituação formal dos termos aí usados, nem seria conveniente que o houvesse em todos os casos, pois o texto deve adaptar-se às necessidades históricas da evolução socioeconômica, segundo sua vocação de abertura permanente”.

A posição do Min. Peluso foi melhor explicitada no julgamento do RE Recurso Extraordinário nº 400.479-8-RJ, o qual será analisado no tópico seguinte. No julgamento em questão, o STF enfrenta a questão

das receitas das seguradoras e das instituições financeiras.

Muito embora adotemos a dinâmica da linguagem como uma premissa hermenêutica, é importante ressaltar que, para bem da Segurança Jurídica e da continuidade das decisões judiciais, os sentidos dos signos adotados pela Constituição Federal na definição de competências devem ser demonstrados, objetivamente, no plano argumentação e da fundamentação, como bem adverte Humberto Ávila, afastada a possibilidade de decisões arbitrárias (ou “contas de chegada”).

No caso específico do conceito de “faturamento”, objeto de estudo, caso se admita uma evolução dos conceitos de “faturamento” e de “serviços”, é importante que tal mudança – e o momento a partir da qual ocorreu – seja demonstrada do ponto de vista da objetivação argumentativa, de modo a permitir acesso às razões que motivaram a reconstrução normativa.

Note-se que, apesar da edição da Lei nº 12.973/2014, este tema – que, como veremos, continua pendente de análise pelo Supremo nos RE 609.096/RS e 400.479-8/RJ – continua a ser relevante pois, uma vez decidido pelo STF que a CF/88 incorporou uma noção ontológica de faturamento e que este abrange, apenas e tão somente, a venda de mercadorias e serviços – o que é possível, embora pouco provável em nosso entendimento – então, haverá, em teoria, a possibilidade de uma nova declaração de inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98, com sua redação conferida pela nova Lei (12.973/2014).

Isso porque, muito embora a Emenda Constitucional nº 20/98 tenha ampliado a hipótese de incidência das contribuições sociais, fato é que o art. 2º da Lei nº 9.718/98 continua a estabelecer tributação sobre “faturamento” – e não sobre toda e qualquer receita da pessoa jurídica, sendo possível a alegação de que o conceito de faturamento adotado pela sobredita Lei deve estar em linha com a interpretação conferida pelo STF quanto aos limites semânticos do signo “faturamento”.

### **III - ANTECEDENTES LEGISLATIVOS E JURISPRUDENCIAIS**

Pouco depois do histórico julgamento quanto ao “alargamento” da base de cálculo, o Supremo viria a ser novamente provocado quanto aos limites de seu pronunciamento, no que se refere às receitas oriundas de contratos de seguro, denominadas prêmios. A questão submetida ao STF pelo Contribuinte (AXA SEGUROS BRASIL S/A), nos autos do Agravo em Recurso Extraordinário nº 400.479-8-RJ, implicava definir se os prêmios de seguro estariam excluídos do conceito de faturamento, uma vez que não se trata, estritamente, de venda de mercadorias e serviços.

Naquela ocasião, a Segunda Turma do STF, por unanimidade, acolheu

o entendimento de que as receitas de prêmios de seguro estariam sujeitas à incidência do PIS e da COFINS, uma vez que, nos termos do voto do Ministro Relator (Min. Cezar Peluso) “o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária em comento envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”.

O Contribuinte, então, opôs Embargos de Declaração e a Segunda Turma houve por submeter a questão a julgamento em Plenário.

Em seu voto no julgamento dos Embargos de Declaração, o Min. Cezar Peluso acrescentou que o conceito de faturamento utilizado pela Constituição Federal deveria acompanhar a moderna teoria da empresa, que, há tempos, não estaria mais centrada em aspectos subjetivos (Teoria dos Atos de Comércio), mas sim, em aspectos objetivos, passando a abarcar o exercício de atividade organizada para a produção de bens e serviços.

Partindo de tal premissa, as sociedades seguradoras e instituições financeiras não poderiam se valer de um conceito datado de atividade empresarial como subterfúgio para se furta da tributação pelo PIS e pela COFINS, uma vez que o conceito de faturamento, em linha com a moderna noção de atividade empresarial, teria passado a abranger o produto da atividade organizada com objetivo de obtenção de lucro, e não mais apenas a venda de bens e serviços.

Embora tenha adotado uma noção mais ampla de faturamento, o Min. Cezar Peluso ressaltou que seu entendimento não importaria em se retroceder ao “alargamento da base de cálculo” pretendido pela Lei 9.718/98, e que havia sido rechaçado pelo Supremo Tribunal Federal. Segundo o Min. Cezar Peluso, nem todas as receitas das sociedades estariam incluídas no conceito de faturamento defendido em seu voto, mas sim, tão somente, aquelas que se afigurassem “típicas” em relação ao modelo de negócios adotado pela sociedade. Para tanto, seria necessário sempre confrontar a modalidade de receita com o tipo de empresa que a produz, para fins de determinar se a receita em questão integraria o faturamento pela sua correlação com as atividades sociais.

Além das receitas não operacionais em geral, importante ressalva foi feita pelo Min. Cezar Peluso quanto às receitas financeiras atípicas e outras do mesmo gênero, que, por não constituírem objeto principal das sociedades, deveriam ficar fora do âmbito de incidência do PIS e da COFINS. Após o importante voto do Min. Cezar Peluso, o julgamento foi interrompido por pedido de vistas do Min. Marco Aurélio, tendo permanecido suspenso desde agosto de 2009.

Já no RE 609.096/RS, cujo relator é o Min. Ricardo Lewandowski, o STF

reconheceu, em 11 de fevereiro de 2011, a repercussão geral da matéria referente à tributação, pelo PIS e pela COFINS, das receitas financeiras das instituições financeiras. O interessado é o Banco Santander Banespa S/A e foi deferido o pedido de ingresso da Federação Brasileira dos Bancos (Febraban) como amicus curiae.

Diante do julgamento então proferido no RE 400.479/RJ (Min. Cezar Peluso), a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e a Coordenação Geral de Assuntos Tributários emitiram o Parecer PGFN/CAT nº 2.773/2007, no qual defenderam que o conceito de faturamento recepcionado pela Constituição incluiria as receitas advindas de intermediação financeira (spread bancário) bem como as receitas advindas do recebimento de prêmios pelas seguradoras.

Por outro lado, nos termos do aludido parecer, estariam excluídas apenas as receitas não-operacionais, por força do julgamento do STF que considerou inconstitucional o chamado “alargamento” da base de cálculo das aludidas contribuições. Algum tempo depois da edição deste parecer, o dispositivo que continha o polêmico “alargamento” da base de cálculo (art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98) foi finalmente revogado pela Lei nº 11.941/2009.

Não obstante a revogação do dispositivo e a posição oficial dos órgãos da administração fazendária, a questão atinente à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras das instituições financeiras e seguradoras permaneceu em aberto, uma vez que o julgamento dos Embargos no Agravo no RE 400.479/RJ (Min. Cezar Peluso) e do RE 609.096/RS (Min. Lewandowski) não chegou a ser concluído pelo Plenário do STF.

É nesse contexto que se inserem as novas disposições da Lei nº 12.973/14.

#### **IV - INOVAÇÕES QUANTO AO CONCEITO DE RECEITA BRUTA (FATURAMENTO) TRAZIDAS PELA LEI Nº 12.973/14 E POSSÍVEIS CONTROVÉRSIAS QUANTO À DEFINIÇÃO DE ATIVIDADE OU OBJETO PRINCIPAL**

As alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014 no conceito de receita bruta até então adotado pelo Regulamento do Imposto de Renda (DI nº 1.598/77) tiveram por efeito unificá-lo no que se refere a todos os tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em todas as suas modalidades). Logo, a partir da Lei nº 12.973/2014, passa a existir um único conceito tributário de receita bruta para os tributos federais.

Apesar da alegada tentativa de se tornar mais “objetiva” a definição de receita bruta, com a finalidade de alcançar Contribuintes cujas atividades

não se amoldam aos arquétipos de venda de mercadorias e serviços, há algumas dificuldades inerentes a definir em que consiste a atividade ou objeto principal de uma sociedade – o que, sem sombra de dúvidas, deverá ser extraído a partir de dados da realidade, não bastando a mera descrição das atividades nos atos societários.

A primeira dificuldade com a qual nos deparamos é quanto aos Contribuintes que exercem mais de uma atividade social, levantando a dúvida sobre qual seria o critério jurídico para definição de sua atividade principal. O Código Tributário Nacional (CTN), por exemplo, trabalha a ideia de atividade preponderante para fins de afastar a regra de não incidência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), prevista no art. 36, para as sociedades que exerçam atividade preponderante de venda ou locação de propriedade imobiliária ou de cessão de direitos relativos à sua aquisição (art. 37, caput).

Para os efeitos desse artigo, considera-se que o adquirente de bens imóveis possui atividade preponderante de venda ou locação de propriedade imobiliária se mais de 50% de suas receitas operacionais nos dois anos anteriores à aquisição e nos dois anos a ela subsequentes forem advindas de tais transações (art. 37, §1º, do CTN). Observe-se que, para fins do art. 37 do CTN, há exigência de observação das demonstrações financeiras da sociedade por um período maior do que o de um exercício.

Por outro lado, o art. 17, §1º, da IN/RFB nº 1.436/2013, que versa sobre a Contribuição Previdenciária substitutiva, dispõe que “o enquadramento do CNAE principal será efetuado pela atividade econômica principal da empresa, assim considerada, dentre as atividades constantes no ato constitutivo ou alterador, aquela de maior receita auferida ou esperada”.

A regulamentação, ou a posição das autoridades fiscais diante de dúvidas objetivamente colocadas pelos Contribuintes, deverão melhor esclarecer os critérios jurídicos para definição de atividade principal para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS.

De partida, no entanto, tem-se que a adoção do critério atividade principal, por si, implica que nem todas as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas estão sujeitas ao PIS e à COFINS – mesmo porque, caso fosse este o caso, seria difícil afastar a alegação de inconstitucionalidade do dispositivo, por afronta ao quanto decidido pelo STF em seu precedente histórico sobre o chamado “alargamento” da base de cálculo (Art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98). Estão, portanto, excluídas do âmbito de incidência do PIS e da COFINS as receitas de caráter acessório ou complementar, que não estejam inseridas no conceito tradicional de venda de mercadorias e serviços, ainda que denotem capacidade contributiva.

Também nos parece afastada, a princípio, qualquer vinculação do critério previsto na Lei nº 12.973/2014 à distinção entre receitas operacionais e receitas não operacionais para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS, ao contrário da já abordada posição expressa no Parecer PGFN/CAT nº 2.773/2007. Uma determinada receita pode ser operacional (decorrente das atividades descritas no objeto social), sem constituir receita principal da pessoa jurídica.

- **Aplicação no que se Refere às Instituições Financeiras:**

No que se refere mais especificamente ao objeto do presente estudo, as atividades típicas das instituições financeiras e sociedades a elas equiparadas estão previstas no art. 17 da Lei que regulamenta o Sistema Financeiro Nacional (Lei nº 4.595/64), que as define como “a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros”.

No termos da referida legislação, a atividade das instituições financeiras pode ser descrita, genericamente, como atividade de intermediação financeira, consistente na captação de recursos de terceiros, por meio de contratos de depósito à vista e a prazo, ou outras operações (repasse de recursos externos, internos, venda de cotas de fundos de investimento, aceite e colocação de Letras de Câmbio, etc.) e seu repasse aos clientes.

As regras que regulamentam o setor bancário, expedidas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN), descrevem as várias modalidades de instituições financeiras, as suas atividades típicas e as formas de captação de recursos de que dispõem, conforme consolidado no “Manual de Normas e Instruções” do Banco Central do Brasil, órgão responsável pela execução, fiscalização e cumprimento das regras emitidas pelo CMN.

As modalidades de instituições financeiras ali referidas (bancos múltiplos, bancos de investimento, bancos comerciais e sociedades de crédito, financiamento e investimento) devem ser consideradas para fins de definição das atividades típicas de cada modalidade, bem como para definição das receitas da atividade ou objeto principal no sentido da Lei nº 12.973/2014, inclusive para fins de incidência do PIS e da COFINS.

Conforme já apontava o trabalho de Carlos Pelá, de se notar que a atual regulamentação do PIS e da COFINS em seu regime cumulativo (IN/SRF nº 247/2002) determina a tributação de receitas que, a despeito de serem consideradas como operacionais, não correspondem às atividades típicas das instituições financeiras, tal como descritas na legislação e regulamento acima referidos (Lei nº 4.595/64 e regras do

CMN consolidadas no “Manual de Normas e Instruções” do BACEN) e que tampouco podem ser consideradas como receitas da atividade ou objeto principais das pessoas jurídicas, no sentido da Lei nº 12.973/2014.

A referida Instrução Normativa (IN/SRF nº 247/2002), diga-se, incorporou o plano de contas determinado pelas normas contábeis adotadas pelo CMN e BACEN, denominado “Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional” (Cosif), instituído pela Circular BACEN 1.273/87.

Dentre tais receitas, verifica-se que – a par de receitas não operacionais (Grupo Cosif 7.3), que, por certo, fogem à noção de receitas da atividade ou objeto principal – a IN/SRF nº 247/2002 determinou a tributação, pelo PIS e pela COFINS de receitas que, embora tratadas sob a rubrica de receitas operacionais, não decorrem das atividades empresariais típicas das instituições financeiras. Tais receitas, portanto, não podem mais ser tributadas pelo PIS e pela COFINS à luz das novas disposições da Lei nº 12.973/2014, pois dificilmente constituirão receitas da atividade ou objeto principal das pessoas jurídicas.

Outro exemplo, citado por Carlos Pelá, são os rendimentos decorrentes de depósitos judiciais efetuados pelas instituições bancárias para defender-se de exigências fiscais ou ações judiciais de qualquer natureza, sendo que as normas contábeis adotadas pelo BACEN determinam a escrituração dos juros incidentes sobre tais aplicações no grupo Cosif “Outras Receitas Operacionais” (7.1.9.99.00-9). Tais receitas, no entanto, por não se caracterizarem como típicas à atividade das instituições financeiras, dificilmente se amoldariam ao conceito de receitas decorrentes da atividade ou objeto principal destas instituições (Lei nº 12.973/2014).

Carlos Pelá menciona, ainda, as receitas decorrentes de “Juros sobre o Capital Próprio (JCP)” recebidos pelos bancos em decorrência da participação em outras sociedades, a não ser que tal participação esteja descrita dentre as atividades sociais desempenhadas (bancos de investimento e bancos múltiplos com carteira de investimentos, por exemplo, possuem, como atividades típicas, a participação em outras sociedades em caráter temporário).

Porém, fato é que a possibilidade de participação societária permanente de instituições financeiras em outras sociedades é bastante restrita, dependendo de prévia autorização do BACEN, nos termos do art. 30 da Lei 4.595/64, regra que visa afastar a atuação das instituições financeiras, por via indireta (i.e., por meio da participação em outras sociedades), em atividades não permitidas pela regulamentação, o que acabaria

por ocasionar distorções de mercado. A possibilidade de participação permanente em outras sociedades, portanto, praticamente se restringe à formação de grupo de sociedades bancárias.

Até por seu caráter excepcional, portanto, tal atividade não poderia ser considerada como típica das instituições financeiras, e nem tampouco os ganhos auferidos com JCPs decorrentes de tal investimento poderiam ser classificados como receitas de sua atividade ou objeto principal.

Aliás, os JCPs, por definição, sequer podem ser considerados como uma receita, por não transitarem em conta de resultados, conforme determinaram a Deliberação nº 207/96 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e a Circular 2.739/97 do BACEN. Não obstante, ainda que assim não fosse, a partir da edição da Lei nº 12.973/2014, não seria possível a tributação, pelo PIS e pela COFINS, dos aludidos rendimentos, por não se caracterizarem como receitas típicas das instituições financeiras.

Em resumo, tem-se que, a partir da nova Lei (12.973/2014), os juros decorrentes das operações de intermediação financeira devem ser incluídos nas bases de cálculo do PIS e da COFINS e, quanto às demais receitas, deverão ser analisadas caso a caso quanto à sua vinculação à atividade principal das instituições financeiras.

- **Aplicação no que se Refere às Seguradoras:**

Por outro lado, quanto às seguradoras, o objeto típico de seu modelo de negócios é a assunção de um dever de garantia de interesse legítimo do segurado contra riscos predeterminados, mediante pagamento de remuneração (prêmio).

A partir de tal definição, tem-se que os prêmios recebidos pelas seguradoras são, indubitavelmente, receitas típicas de sua atividade, e, com toda probabilidade, tais acréscimos também se mostrarão como receitas da atividade ou objeto principal destas sociedades, no sentido da Lei nº 12.973/2014. Logo, quanto aos prêmios de seguro, há pouca margem de dúvida quanto à sua tributação pelo PIS e pela COFINS nos termos da nova legislação.

Levando-se em conta o critério definido pela nova Lei nº 12.973/2014, surgem dúvidas quanto às receitas financeiras derivadas das reservas técnicas das seguradoras – espécie de investimentos “compulsórios” destinados à cobertura dos riscos de sua operação.

É sabido que as sociedades seguradoras estão expostas a níveis inferiores riscos de iliquidez se comparadas às instituições financeiras, em razão do modelo de negócios por elas adotados. Isso se dá porque

as seguradoras normalmente operam com um fluxo de caixa positivo, pois o volume de pagamentos é, invariavelmente, inferior ao valor dos prêmios recebidos. Logo, o risco de uma crise de liquidez é, efetivamente, inferior àquele existente na atividade bancária, uma vez que as obrigações das seguradoras estão condicionadas à ocorrência de eventos exógenos, sobre os quais os segurados não possuem nenhum controle (i.e, os sinistros), ao passo que, para as instituições financeiras, a retirada dos recursos neles depositados depende quase exclusivamente da vontade dos clientes. As instituições financeiras ficariam insolventes caso houvesse uma retirada em massa dos recursos nela depositados, o que, a rigor, pode acontecer a qualquer momento, acarretando riscos sistêmicos dramáticos ao mercado.

Não obstante, as sociedades seguradoras são, eminentemente, investidoras, e, portanto, possuem vínculos estreitos com o restante do mercado financeiro. A crise financeira mundial de 2008, por sinal, expôs a falta de regulamentação de tais interconexões entre as seguradoras e o mercado financeiro nos Estados Unidos.

O modelo brasileiro, por outro lado, adota uma regulamentação mais estreita, que obriga as seguradoras a constituírem reservas técnicas, fundos especiais e provisões, nos termos da regulamentação editada pelo Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP). A seu turno, o regulamento anexo à Resolução CMN nº 3.308/2005 estabelece limites e requisitos de diversificação de tais investimentos nos seguimentos de renda fixa, renda variável ou imobiliário, além de restringir o investimento em renda variável (ações) a empresas com determinados parâmetros objetivos de governança corporativa, preservando a liquidez de suas operações e prevenindo os riscos sistêmicos anteriormente referidos.

É evidente que tais investimentos não são realizados no exercício da livre iniciativa dos agentes econômicos, tratando-se, na verdade, de uma atividade compulsória realizada pelas sociedades seguradoras.

Não obstante, a Receita Federal do Brasil vem emitindo pronunciamentos no sentido de que as receitas decorrentes dos investimentos exigidos pelas reservas técnicas (investimentos “compulsórios”) devem se sujeitar ao PIS e à COFINS, uma vez que tais receitas seriam inerentes ao modelo de negócios desenvolvido pelas sociedades seguradoras.

É o que se depreende da Solução de Consulta nº 91, de 2 de abril de 2012, emitida pela Superintendência Regional da Receita Federal (SRRF) da 8ª Região Fiscal:

“A efetivação e a administração dos referidos investimentos, para garantia das obrigações assumidas, são operações empresariais

compulsórias, integradas ao negócio das sociedades seguradoras, constituindo, assim, atividade inserida em seu objeto social. Isto é, tal atividade compõe parcela legalmente tipificada do objeto social dessas sociedades, tratando-se, assim, de receitas brutas típicas do negócio as receitas resultantes de seu exercício. (...) Portanto, tais receitas compõem a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep das sociedades seguradoras. Deste modo, receitas decorrentes de “variações cambiais”, quando tocantes a investimentos legalmente compulsórios, integram a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep de sociedade seguradora”.

Ao contrário do que firmado pela RFB na Solução de Consulta acima, no entanto, a compulsoriedade de tais investimentos não nos parece argumento forte o bastante para caracterizar sequer a sua tipicidade – e, menos ainda, para caracterizar as receitas deles decorrentes como receitas da atividade ou objeto principal das seguradoras, no sentido da Lei nº 12.973/2014.

Tais investimentos não constituem sequer parte do objeto social das sociedades seguradoras – v.g., tais sociedades não são constituídas com o propósito específico de realizar tais investimentos, mas sim, com o propósito de proporcionar a cobertura de riscos aos seus clientes. A utilidade fornecida ao mercado é a cobertura de riscos assumida contratualmente, sendo as reservas técnicas mera condição de operabilidade. As reservas técnicas podem, nesse sentido, ser caracterizadas como uma mera atividade acessória, intermediária, para consecução da finalidade do contrato de seguro (cobertura de riscos) e, logo, não representam receitas da atividade ou objeto principal de tais sociedades.

Por outro lado, a IN/RFB nº 1285/2012 autoriza a exclusão de receitas de prêmios destinada à constituição das provisões técnicas, o que já indica uma inclinação das próprias autoridades fiscais de desonerar tais valores. No período anterior à Lei nº 12.973/2014, poderia a RFB argumentar que tal exclusão teria por finalidade diferir a tributação das reservas técnicas, para efeito de somente alcançar as receitas (juros) delas decorrentes. Não é demais rememorar que a interpretação da RFB sobre o conceito de faturamento das seguradoras nos termos da Lei nº 9.718/98 abrangia as receitas operacionais das sociedades.

Este argumento, porém, teria menor força retórica sob a vigência da Lei nº 12.973/2014, uma vez que o conceito de receita bruta (faturamento) adotado na nova legislação é mais restrito, como vimos até aqui. Sob a nova Lei, não basta que uma determinada receita seja considerada operacional, sendo necessário que ela também constitua receita da atividade ou objeto principal das sociedades, o que não nos parece ser

o caso.

Dessa forma, entendemos que o novo conceito de receita bruta trazido pela Lei nº 12.973/2014 não contempla os juros decorrentes de investimentos “compulsórios”, isto é, das reservas técnicas constituídas pelas seguradoras em atendimento à regulamentação do setor securitário.

## V - CONCLUSÕES

- (i) A Lei nº 12.973/2014 inovou no conceito de receita bruta (faturamento), o qual passa a compreender, além das receitas da venda de mercadorias e serviços, o produto da atividade ou objeto principal das sociedades;
- (ii) O regulamento ainda não tratou de aspectos mais práticos de definição da atividade ou objeto principal das sociedades, o que pode suscitar diversas dificuldades, sobretudo, em sociedades que exercem mais de um objeto social;
- (iii) Em uma primeira análise, no entanto, quer nos parecer que o conceito adotado pela Lei nº 12.973/2014 (atividade ou objeto principal) é mais restrito do que aquele que vinha sendo defendido pelas autoridades fiscais (receitas operacionais). No limite, uma receita pode ser operacional mas, ainda assim, não constituir objeto ou atividade principal da pessoa jurídica;
- (iv) Ressalvada a possibilidade de o STF se posicionar, ao final, pela existência de uma noção ontológica de faturamento recepcionada pela Constituição Federal, que deva compreender apenas a venda de mercadorias e serviços – o que entendemos pouco provável – a base de cálculo do PIS e da COFINS das instituições financeiras e seguradoras deverá passar a incluir as receitas típicas de tais sociedades. Logo, devem ser incluídos os valores recebidos em decorrência da intermediação financeira e os valores referentes aos prêmios de seguro, receitas estas que, com toda a probabilidade, se caracterizarão como receitas do objeto ou atividade principal das pessoas jurídicas no sentido da Lei nº 12.973/2014;
- (v) Por outro lado, algumas receitas dessas sociedades hoje tributadas, no entendimento da RFB, deverão, em nosso entendimento, estar fora do campo de incidência das contribuições. De partida, tem-se que todas as receitas não-operacionais atualmente tributadas (vide, por exemplo, o Grupo Cosif 7.3 das instituições financeiras) deverão ser excluídas, assim como as receitas que, embora operacionais, não constituem receitas típicas dessas sociedades (como, por exemplo, as receitas de juros de depósitos judiciais realizados para garantia de débitos discutidos em ações judiciais);

(vi) No que se refere especificamente às seguradoras, entendemos que os juros decorrentes de reservas técnicas constituídas por aquelas sociedades devem estar fora do campo de incidência do PIS e da COFINS, uma vez que a realização de tais investimentos não constituem o objeto destas sociedades, mas tão somente uma condição de operabilidade. Sob esta ótica, tais receitas possuem caráter acessório em relação à atividade principal, que é a assunção contratual de riscos predeterminados (utilidade fornecida ao mercado).

## Notas

1. Essa, pelo menos, parece ser a posição da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme conclui o artigo “Tributação e IFRS no Brasil: Alterações na Legislação do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e da COFINS, trazidas pela Lei nº 12.973/2014”, de autoria dos auditores-fiscais da Receita Federal Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva, Mateus Alexandre Costa dos Santos, Gilson Hiroyuki Koga e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa (in “Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, Vol. 01, nº 01, pg. 393-422, ago/dez. 2014). Neste trabalho, os autores se valeram de uma pesquisa documental, cujo objeto contemplou portarias, relatórios, atas de reunião, etc., relacionados ao grupo de trabalho responsável pela elaboração do texto da Lei nº 12.973/2014, referente aos IFRS.
2. Segundo Leslie Green, a teoria positivista do Direito estabelece que a existência do Direito depende de fatos sociais, e não dos valores que o justificam (merits). O Direito é, então, definido pelo que é posto (ordenado, decidido, praticado, tolerado, etc.), e é nesse sentido que, segundo tal visão positivista, o Direito seria uma construção social (Green, Leslie, “Legal Positivism”, The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Fall 2009 Edition), Edward N. Zalta (ed.), URL = <http://plato.stanford.edu/archives/fall2009/entries/legal-positivism/>).
3. Müller, Friedrich (in “Teoria Estruturante do Direito”, 2ª Edição Revista, Atualizada e Ampliada, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2009). No Brasil, Paulo de Barros Carvalho sempre advogou essa visão em suas importantes contribuições ao estudo do Direito Tributário (vide, mais recentemente, Barros Carvalho, Paulo de “Breves Considerações Sobre a Função Descritiva da Ciência do Direito Tributário” - Consultor Jurídico, 1º de Outubro de 2013).
4. Arruda de Andrade, José Maria, in “Interpretação da Norma Tributária, São Paulo: MP Editora, 2006.
5. Ávila, Humberto, “Segurança Jurídica Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário”, São Paulo, Malheiros, 2011, pgs. 324 e 325.
6. Torres, Ricardo Lobo, “O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário”, Revista de Direito Administrativo nº 235, pg. 217, 2004
7. No Brasil, o trabalho de José Maria Arruda de Andrade é pioneiro ao empreender uma releitura da Teoria Estruturante do Direito à luz da teoria dos jogos de linguagem de Wittgenstein (Arruda de Andrade, José Maria, in

“Interpretação da Norma Tributária, São Paulo: MP Editora, 2006).

8. Ramos Machado, Raquel Cavalcanti, “Competência Tributária: Entre a Rigidez do Sistema e a Atualização Interpretativa”. Tese de Doutorado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013
9. O Supremo Tribunal Federal (STF), aliás, afastou a vinculação do conceito de receita bruta adotado pelo art. 195, I, “b”, da CF/88 ao conceito contábil. (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013)
10. Recursos Extraordinários 357.950-9/RS, 390.840-5/MG, 358.273-9/RS e 346.084-6/PR.
11. Enk de Aguiar, Marcelo, “O PIS e a COFINS das Instituições Financeiras: Da Inconstitucionalidade da LEi 9.718 à Repercussão Geral Reconhecida”, (Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v. 01, n. 01, ago/dez. 2014, pg. 124.
12. Nos termos do voto do Ministro (RE 346.084), “ (...) para assentar receita bruta ou faturamento o que decorra quer da venda de mercadoria, quer da venda de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa”.
13. Ávila, Humberto, “Segurança Jurídica Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário”, São Paulo, Malheiros, 2011, pgs. 329/332.
14. Tal proposta hermenêutica não pode servir de pretexto para um decisionismo arbitrário, exigindo maior rigor na construção de argumentos jurídicos da fundamentação da norma individual e concreta (Arruda de Andrade, José Maria, “Aspectos Mais Recentes da Teoria da Interpretação da Norma Tributária no Brasil”, in “Teses Tributárias”, São Paulo, Quartier Latin, 2010,, pg. 302). No caso, em nosso entendimento, é pouco rigoroso, por exemplo, o argumento de que o faturamento deve incluir as receitas das instituições financeiras apenas porque tais sociedades seriam dotadas de capacidade contributiva.
15. Uma questão a ser enfrentada, por exemplo, é o porquê de a LC 70/91 ter instituído a COFINS sobre receitas decorrentes, estritamente, da venda de mercadorias e serviços em época em que não apenas a Constituição Federal de 1988 já estava em plena vigência, como também, estava disponível um conceito mais “amplo” de serviços, estabelecido pelo Código de Defesa do

Consumidor (Lei nº 8.078/1990).

16. É importante ressaltar que o tópico dispositivo da decisão do STF definiu a inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida (destacamos) e da classificação contábil adotada.
17. <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo556.htm>
18. Martins da Silva, Cláudia Lúcia Pimentel; Costa dos Santos, Mateus Alexandre, Koga, Gilson Hiroyuki e Carvalho Barbosa, Ricardo Antonio “Tributação e IFRS no Brasil: Alterações na Legislação do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e da COFINS, trazidas pela Lei nº 12.973/2014”, (in “Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, Vol. 01, nº 01, pg. 393-422, ago/dez. 2014)
19. Tomazela Santos, Ramon, “Notas sobre a Ampliação do Conceito de Receita Bruta pela Lei nº 12.973/2014 e as Receitas Financeiras das Instituições Financeiras e Sociedades Seguradoras”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 228, São Paulo, Editora Dialética, Setembro/2014, pg. 139
20. Tomazela Santos, Ramon, “Notas sobre a Ampliação do Conceito de Receita Bruta pela Lei nº 12.973/2014 e as Receitas Financeiras das Instituições Financeiras e Sociedades Seguradoras”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 228, São Paulo, Editora Dialética, Setembro/2014, pg. 140.
21. Tomazela Santos, Ramon, “Notas sobre a Ampliação do Conceito de Receita Bruta pela Lei nº 12.973/2014 e as Receitas Financeiras das Instituições Financeiras e Sociedades Seguradoras”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 228, São Paulo, Editora Dialética, Setembro/2014, pg. 141.
22. Pelá, Carlos, “PIS e COFINS das Instituições Financeiras, Base de Cálculo após a Revogação do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98”, in “O Direito Tributário e o Mercado Financeiro e de Capitais”, 2º Volume, Quiroga Mosquera, Roberto (Org.), Editora Dialética, São Paulo, 2010, pg. 119.
23. Como, por exemplo, “Lucros em transações com valores e bens” (Cosif 7.3.1.00.00-9), “Lucros na Alienação De Participações Societárias” (Cosif 7.3.1.30.00-0)
24. Quanto a este ponto, parece haver consenso, pois até mesmo a Receita Federal do Brasil parece concordar com a conclusão de que as receitas não

operacionais estariam fora do campo de incidência do PIS e da COFINS. Esta é a opinião defendida pelo Auditor-fiscal da RFB Marcelo Enk de Aguiar, no trabalho “O PIS e a COFINS das Instituições Financeiras: Da Inconstitucionalidade da Lei nº 9.718 à Repercussão Geral Reconhecida”: “Tradicionalmente, as receitas e despesas não relacionadas diretamente com as atividades para as quais a empresa foi constituída são classificadas como não operacionais. A inconstitucionalidade da tributação das receitas não operacionais pelas contribuições em exame era justamente o ponto de convergência entre os votos que restaram vencedores no STF”. (Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília-DF, v. 01, n. 01, pgs. 120-139, ago/dez 2014)

25. Por exemplo, “Recuperação de Encargos e Despesas” (Cosif 7.1.9.30.00-6)
26. Pelá, Carlos, “PIS e COFINS das Instituições Financeiras, Base de Cálculo após a Revogação do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98”, in “O Direito Tributário e o Mercado Financeiro e de Capitais”, 2º Volume, Quiroga Mosquera, Roberto (Org.), Editora Dialética, São Paulo, 2010, pg. 119.
27. Pelá, Carlos, “PIS e COFINS das Instituições Financeiras, Base de Cálculo após a Revogação do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98”, in “O Direito Tributário e o Mercado Financeiro e de Capitais”, 2º Volume, Quiroga Mosquera, Roberto (Org.), Editora Dialética, São Paulo, 2010, pg. 119.
28. Código Civil:  
“Art. 757. Pelo contrato de seguro, o segurador se obriga, mediante o pagamento do prêmio, a garantir interesse legítimo do segurado relativo a pessoa ou a coisa, contra riscos predeterminados.  
  
Parágrafo único. Somente pode ser parte, no contrato de seguro, como segurador, entidade para tal fim legalmente autorizada”.
29. Thimann, C, “How Insurers Differ from Banks: A Primer in Systemic Regulation”, LSE Systemic Risk Centre Special Paper 3, July/2014.
30. Schwarcz, Daniel and Schwarcz, Steven L., Regulating Systemic Risk in Insurance (December 30, 2014). University of Chicago Law Review, Vol. 81, No. 4, 2014; Minnesota Legal Studies Research Paper No. 14-18. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2404492> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2404492>
31. Decreto-lei nº 73/1996:  
“Art. 84. Para garantia de todas as suas obrigações, as Sociedades

Seguradoras constituirão reservas técnicas, fundos especiais e provisões, de conformidade com os critérios fixados pelo CNSP, além das reservas e fundos determinados em leis especiais”.

32. Em contraste, a própria Solução de Consulta em questão reconhece que, caso as receitas financeiras não decorram de investimento compulsório da sociedade seguradora, não integram o seu faturamento e, assim, não sofrem a incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS. É o caso, por exemplo, do recebimento de “juros relativos aos pagamentos efetuados em atraso (Solução de Consulta nº 91, de 2 de abril de 2012 – Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal)
33. IN/RFB nº 1.285/2012:  
“Art. 10. Além das exclusões permitidas no art. 7º, as empresas de seguros privados podem excluir ou deduzir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os valores: (...)  
  
III - da parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;”
34. No julgamento dos Embargos no Agravo no RE 400.479/RJ (Min. Cezar Peluso) e do RE 609.096/RS (Min. Lewandowski)

# FEDERALISMO FISCAL E AS ALTERAÇÕES DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE ICMS POR EMENDAS CONSTITUCIONAIS: A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 E OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA.

---

Elaborado em 07/2015

## MARIANA MARTINS KUBOTA

Advogada graduada pela Universidade Estadual de Maringá – UEM-PR, 2009. Pós-Graduada em LLM (Legal Law Máster) em Direito Tributário Empresarial pela Estação Business School (EBS), 2012. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2013, e em Direito Processual Civil pela Academia Brasileira de Direito Constitucional (ABDConst), 2011.

Advogada Sênior da área da Consultoria Tributária de Impostos Indiretos de Gaia, Silva, Gaede & Associados - Advogados em São Paulo.

## I- INTRODUÇÃO

Há algum tempo, a economia brasileira vivia seu auge, com excelentes expectativas de crescimento firmadas pelos maiores institutos econômicos mundiais.

Entretanto, ao contrário do clima de previsões otimistas, atualmente, muito se tem noticiado sobre a queda da economia brasileira frente à crise da economia mundial. Prova disso são as notícias veiculadas pela revista britânica “*The Economist*”, que em setembro de 2013<sup>1</sup> e fevereiro de 2015<sup>2</sup>, demonstrou o crescente clima de insegurança da economia brasileira que, segundo a revista, se afunda em um atoleiro de corrupção, recessão prolongada, juros e inflação em alta e pesada carga tributária a qual as empresas brasileiras estão sujeitas.

Somada a isso, apresenta-se a dificuldade do empresariado nacional com a obscura legislação tributária, bem como o clima de incerteza e insegurança jurídica diante do cancelamento de créditos de ICMS pelo Supremo Tribunal Federal na chamada “guerra fiscal”, o que acaba por refletir nos investimentos realizados no país e no crescimento econômico nacional.

Diante disso, na tentativa de alavancar a economia brasileira, o governo federal vinha adotando uma série de medidas anticíclicas de promoção de estímulos fiscais e econômicos com o objetivo de reduzir os custos de produção e comercialização, aumentando a produtividade e competitividade<sup>3</sup>.

No âmbito da tributação sobre o consumo, por sua vez, o Ministério da Fazenda tenta promover uma reforma tributária que reduza a incerteza jurídica, facilite a circulação de mercadorias, acelere o crescimento da economia nacional e aumente a arrecadação global.

Desse modo, o presente artigo surge da necessidade de aferição dos limites da União na intervenção de uma reforma tributária no âmbito do ICMS em face do princípio constitucional do federalismo, especialmente no que tange às alterações de competência tributária que, ao inverterem o sistema de tributação e competências atribuído pela Constituição Federal, podem ferir o pacto federativo.

Ao final, analisaremos as atuais propostas para alteração do sistema de tributação do ICMS, na tentativa de avaliarmos sua viabilidade em face do sistema de federalismo fiscal implementado pela Constituição Federal de 1988.

## II - FEDERALISMO FISCAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Brasil adotou o sistema federalista de divisão, de modo que, nos termos estabelecidos pelo art. 1º da Carta Magna<sup>4</sup>, a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e Distrito Federal, constituindo, assim, um dos princípios mais basilares do Estado Democrático de Direito.

O Brasil é um Estado em que a União e seus Estados membros ocupam juridicamente um mesmo plano hierárquico, sendo autônomos entre si, ou seja, possuem autonomia legislativa, administrativa, jurídica e financeira garantidas pelos instrumentos constitucionais que preveem uma repartição de competências entre eles, sendo necessária a adoção de medidas uniformes e iguais a fim de preservar a própria República.

Dentre essas autonomias, Sacha Calmon Navarro Coelho destaca a financeira como o elo fundamental na existência de cada Unidade Federativa, de modo que ela passa a ser exercida pelas repartições de competência tributária constitucionalmente estabelecidas, sendo o rateio federativo de receitas conhecido como federalismo fiscal.

*“A característica fundamental do federalismo é a autonomia do Estado-Membro, que pode ser mais ou menos ampla, dependendo do país de que esteja a cuidar. No âmbito tributário, a sustentar a autonomia política e administrativa do Estado-Membro e do Município – que no Brasil, como vimos, tem dignidade constitucional – impõe-se a preservação da autonomia financeira dos entes locais, sem a qual aquelas outras não existirão. Esta autonomia resguarda-se mediante a preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação e, também, pela equidosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária, daí advindo a importância do tema referente à repartição das competências do Estado Federal, assunto inexistente, ou pouco relevante, nos Estados unitários (Regiões ou Comunas).”<sup>5</sup>*

No Brasil, a repartição de competência tributária entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios foi exaustivamente prevista pela Constituição Federal de 1988, atribuindo a cada um dos entes da Federação faixas tributárias privativas, comuns ou residuais de atuação.<sup>6</sup>

Assim, conforme lecionado por José Maurício Conti<sup>7</sup>, a autonomia financeira dos entes federados pode ser entendida como a repartição das receitas tributárias que pode ocorrer de duas maneiras, quais sejam,

pela repartição das fontes de receita e pela repartição do produto de arrecadação.

Pelo mecanismo de repartição das fontes de receita, a Constituição Federal estabeleceu regras de divisão das competências tributárias, de modo a repartir as fontes de receitas entre cada um dos entes da Federação.

Desse modo, à União restou a competência para instituir impostos sobre importação de produtos estrangeiros, exportação de produtos nacionais, renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários, propriedade territorial rural e grandes fortunas<sup>8</sup>.

Aos Estados e ao Distrito Federal foi atribuída a competência para constituir impostos sobre a transmissão causa mortis e doação de bens e direitos, as operações de circulação de bens e mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e sobre as propriedades de veículos automotores<sup>9</sup>.

Por fim, aos Municípios cabe instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis e dos direitos reais sobre eles incidentes e sobre a prestação de serviços de qualquer natureza<sup>10</sup>.

Por sua vez, a repartição do produto de arrecadação garante a distribuição total ou parcial da receita arrecadada por um dos entes federados para o outro<sup>11</sup>, como ocorre, por exemplo, com o produto arrecadado pelas Unidades Federativas com o ICMS, sendo necessário que 25% (vinte e cinco por cento) da arrecadação seja repassada aos Municípios, conforme preceituado pela própria Carta Magna brasileira<sup>12</sup>.

Com efeito, a repartição de receitas tributárias da União com os Estados, Distrito Federal e Municípios, e repartição de parte da receita dos Estados com os Municípios formou aquilo que a doutrina convencionou em chamar de federalismo cooperativo que promove o equilíbrio socioeconômico entre os entes políticos<sup>13</sup>. Nesse sistema de solidariedade, haveria um mecanismo de interpenetração e colaboração entre os entes federados que passam a dividir entre si encargos e recursos a fim de alcançar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil<sup>14</sup>.

Ademais, essa estrutura tende a promover uma efetiva cooperação entre os entes federativos, de modo que cada um acabaria por contribuir no desenvolvimento econômico e financeiro do outro. Conforme lecionado por Tércio Sampaio Ferraz Jr.<sup>15</sup>, a cooperação “exige concorrência como fator de desenvolvimento. Não a concorrência predatória, que visa a eliminar o concorrente, mas a concorrência da independência, em que

aos concorrentes devem ser asseguradas condições básicas de competir.”

Ocorre que, atualmente, o avanço das relações comerciais que criam novos tipos de circulação de mercadorias a cada dia tem dado uma guinada nos rumos do pacto federativo brasileiro, de modo que a partilha de competências tributárias e dos produtos da arrecadação entre os entes federados já não têm surtido o mesmo efeito como meio de promoção de um desenvolvimento econômico igualitário.

Nesse compasso, a repartição de receitas tributárias conforme idealizada pela Constituição Federal não tem ocasionado efeitos positivos na promoção do desenvolvimento regional, de modo que a questão deixou de envolver o plano vertical dos entes federativos (União, Estados e Distrito Federal, e Municípios), passando a abarcar os entes federados pertencentes a um mesmo nível de hierarquia horizontal.

Assim, os Estados e o Distrito Federal passaram a vivenciar verdadeira guerra fiscal, de modo a, sob a justificativa de necessidade de aferição de receitas para consecução de suas funções institucionais, malferir a própria Constituição Federal, concedendo benefícios fiscais não reconhecidos pelas demais Unidades da Federação e, desequilibrando a sistemática tributária e financeira prevista constitucionalmente, na medida em que alteram a própria repartição de receitas tributárias ao criar novas hipóteses de incidências de tributos.

Diante desse contexto, passamos a analisar a Emenda Constitucional nº 87/2015, que, na tentativa de acabar com as batalhas da guerra fiscal firmada entre os Estados, altera regra de competência tributária, para então avaliarmos as propostas de reformas do ICMS atualmente em vigor.

### **III - DA ALTERAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE ICMS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015**

Conforme defendido por Horácio Guillermo Corti<sup>16</sup>, a atividade financeira e a lei orçamentária são a chave do sistema de direitos que, por sua vez, visam a efetividade dos direitos humanos. Nesse sentido, segundo defendido pelo autor, a atividade estatal, legislativa, administrativa, judicial e financeira deve ser razoável na medida de constituir um médio adequado para assegurar o exercício habitual dos direitos fundamentais constitucionalmente previstos.

Nessa linha de raciocínio, muitos são os entes federativos que, com a justificativa de necessidade latente de realização de arrecadação tributária para fins de efetivação dos direitos humanos constitucionalmente previstos na Carta Magna acabam por ferir o pacto federativo, alterando as regras constitucionais de repartição de competências e receitas

tributárias.

Exemplo disso é o que ocorreu com o Protocolo ICMS 21/2011<sup>17</sup> firmado entre os Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, além do Espírito Santo<sup>18</sup>, no qual os Estados signatários alteraram as regras de repartição de receitas tributárias nas operações de vendas de mercadorias a consumidores finais não contribuintes do imposto realizadas de modo “não presencial”, destinando parte do imposto, qual seja, o diferencial de alíquotas, ao Estado de destino, nos termos como atualmente ocorre com as vendas destinadas a consumidores finais contribuintes do ICMS<sup>19</sup>.

Entretanto, embora o Supremo Tribunal Federal tenha firmado o entendimento pela inconstitucionalidade do mencionado Protocolo, nos termos expostos na ADI n° 4628<sup>20</sup>, que afirmou que a normativa ofende a Constituição Federal e o Pacto Federativo, os Secretários de Fazenda dos Estados, inclusive de São Paulo e do Rio de Janeiro, que constituem os maiores centros comerciais do país, chegaram a um acordo sobre a divisão do ICMS incidente nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto. Assim, conforme exposto no Convênio ICMS n° 70/2014<sup>21</sup>, os representantes dos Estados firmaram acordo no sentido de que o ICMS incidente sobre as operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto deveria ser repartido entre o estado de origem e de destino, sendo necessária promulgação de emenda constitucional que promova a repartição dessas receitas.

Impulsionado por esse “acordo” firmado entre os Estados, o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional n° 87/2015, que alterou a competência tributária do ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, de modo a repartir o imposto entre os Estados de origem e destino das mercadorias.

Segundo a referida EC, que alterou o art. 155, § 2º, inciso VII e VIII, da Constituição Federal<sup>22</sup>, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Comparativamente ao estabelecido anteriormente pelo Protocolo ICMS n° 21/2011, a nova sistemática de repartição de receitas tributárias federativas vai além das operações realizadas de modo não presencial (comércio eletrônico, telemarketing, showroom) propriamente dito, abrangendo todo e qualquer comércio com não-residentes no Estado em

que o negócio jurídico foi firmado. Nos dizeres de Fernando Facury Scaff<sup>23</sup>, o que “*vale é a regra do domicílio do consumidor, caso este o declare diverso daquele em que está sendo adquirido o bem.*” .

Assim, no caso de operações interestaduais entre contribuintes do ICMS, nada de novo, pois o imposto, já era dividido entre os Estados de origem e de destino, sendo o diferencial de alíquotas devido ao estado de origem do bem ou serviço. Por outro lado, no caso de operações com não contribuintes do imposto houve uma significativa mudança na estrutura de recolhimento do ICMS, na medida em que o imposto não mais será direcionado integralmente ao Estado de origem, mas partilhado entre esse e o Estado de destino.

Além disso, de acordo com o art. 99 do ADCT<sup>24</sup>, da mesma forma inserido pela mencionada EC, foi estabelecida uma regra de transição com uma repartição de receitas progressiva até que a diferença entre o imposto incidente na origem (alíquota interestadual) e no destino (alíquota interna) passe a ser integralmente recolhida ao Estado de destino. Com isso, a partilha do ICMS nessas operações, considerando os Estados de origem e de destino, será feita da seguinte maneira:

a) Alíquota Interestadual: integralmente devida ao Estado de origem;

b) Diferença entre alíquota interestadual e alíquota interna do Estado de destino:

b.1) para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

b.2) para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

b.3) para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

b.4) para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

b.5) a partir de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

Embora o critério de partilha da diferença do ICMS entre os Estados

de origem e de destino aponte um escalonamento já a partir do ano de 2015, pelas regras de interpretação do sistema jurídico nacional, entendemos que se trata de uma inadequação de redação, sendo que a referida EC somente produzirá efeitos a partir de 01º de janeiro de 2016, atendendo-se, assim, aos princípios da anterioridade<sup>25</sup>. Além disso, imprimindo uma interpretação conforme a Constituição, vislumbramos que, apesar de a vigência da legislação iniciar-se apenas no ano de 2016, o escalonamento da divisão das receitas tributárias continua sendo considerado de modo literal, iniciando-se com os percentuais de 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para a origem, e encerrando-se no ano de 2019 com o percentual de 100% (cem por cento) do diferencial de alíquotas devido ao Estado de destino<sup>26</sup>.

Esse foi, inclusive, o meio pelo qual o Estado de São Paulo regulamentou a matéria internamente através da Lei nº 15.856/2015<sup>27</sup>, dispondo que o recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a interestadual para a unidade federada de destino inicia-se apenas a partir do ano de 2016, ocasião na qual o remetente deverá recolher o diferencial de alíquotas, conforme escalonamento determinado na EC acima mencionada, para os Estados de destino, até que passe a recolhê-lo de modo integral ao destino no ano de 2019.

Ressalvamos, por fim, que nas operações com não contribuintes, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual será do remetente, devendo ele recolher o imposto devido ao Estado de destino por meio de GNRE em relação à cada operação, ou por apuração, caso possua inscrição no cadastro de contribuintes da unidade federada de destino e a legislação estadual assim permitir. Já no caso de operação com contribuinte, tocará ao próprio destinatário o recolhimento, assim como ocorre atualmente (à exceção das hipóteses de substituição tributária).

#### **IV - DAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA DO ICMS**

##### **IV.I - DA PROPOSTA DE RESOLUÇÃO DO SENADO<sup>28</sup> PARA UNIFICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DE ICMS INCIDENTE NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS**

A guerra fiscal travada entre os Estados tem demandado grande atuação do Poder Judiciário a fim de resolver as disputas entre os contribuintes e as respectivas Unidades da Federação, em relação às glosas de créditos de ICMS quando a operação anterior é desonerada por algum tipo de benefícios fiscal concedido à revelia do CONFAZ, e entre os próprios Estados, que questionam qual o ente competente para arrecadar os

impostos.

Nesse compasso, não é de hoje que o Ministério da Fazenda tem manifestado preocupação pela realização de uma reforma tributária do ICMS que minimize ou, quiçá, acabe com as disputas firmadas entre os sujeitos das relações tributárias.

Assim, segue na Casa Superior do Poder Legislativo o Projeto de Resolução do Senado Federal nº 01/2013, de autoria do Senador Lindbergh Farias e relatoria do Senador Delcídio do Amaral, já aprovado pela Comissão de Assuntos Econômicos, mas ainda pendente de votação, que pretende alterar as alíquotas interestaduais de ICMS, na linha das reivindicações expressamente formalizadas pelos Estados no Convênio ICMS nº 70/2014<sup>29</sup>.

Pelo projeto, as alíquotas de ICMS incidentes nas operações interestaduais de mercadorias seriam linear e gradualmente reduzidas a fim de que alcançar as seguintes alíquotas:

- a) Nas operações e prestações interestaduais em geral:
  - redução gradual das alíquotas interestaduais de ICMS, de modo que a cada ano seja reduzido 1% da alíquota, até atingir a alíquota interestadual de 4%;
- b) Nas operações e prestações interestaduais dos Estados do Sul e Sudeste destinados aos Estados do Norte, Nordeste, Centro Oeste e Espírito Santo:
  - redução gradual das alíquotas interestaduais de ICMS, de modo que a cada ano seja reduzido 1% da alíquota, até atingir a alíquota interestadual de 4%;
- c) Nas operações e prestações interestaduais dos Estados do Norte, Nordeste, Centro Oeste e Espírito Santo com destino aos Estados do Sul e Sudeste:
  - redução gradual das alíquotas interestaduais de ICMS, de modo que a cada ano seja reduzido 1% da alíquota, até atingir a alíquota interestadual de 7%;
- d) Nas operações e prestações interestaduais originadas da Zona Franca de Manaus, com os Produtos industrializados conforme o Processo Produtivo Básico disciplinado pelo Decreto-Lei nº 288/1967, e das Áreas de Livre Comércio:
  - alíquota de 12%.

Pretende, desse modo, inibir a guerra fiscal pela redução gradual das

alíquotas de ICMS incidentes nas operações interestaduais.

Entretanto, ao analisar esse tipo de atividade legislativa, José Eduardo Soares de Melo<sup>30</sup>, ao ponderar a Resolução do Senado Federal nº 13/2012, que instituiu a alíquota interestadual de ICMS de 4% (quatro por cento) para as operações com produtos importados ou com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento), manifestou o entendimento de que não poderia o Senado Federal instituir alíquotas de ICMS com a finalidade de alcançar objetivos extrafiscais, quais sejam, inibir a guerra fiscal, mas tão somente determinar a forma de repartição da receita tributária, tendo em vista que a “competência da Câmara Alta é para estabelecer alíquotas interestaduais do ICMS, com a finalidade fiscal de repartir o imposto entre as unidades interessadas, mas não para alcançar objetivos extrafiscais não previstos na CF.”

Por outro lado, parte da doutrina aponta que a Constituição Federal não vedou que o Senado busque um efeito indutor ao diferenciar as alíquotas incidentes nas operações interestaduais com mercadorias importadas.

“Alega-se que a finalidade dessa faculdade do Senado seria unicamente a de repartir o imposto entre as unidades interessadas, sendo-lhes vedado buscar efeitos indutores.

Contudo, admitir esse entendimento implica restringir a competência do Senado Federal para estabelecer alíquotas interestaduais, retirando, à míngua de qualquer restrição legal, o direito de o Senado buscar um efeito indutor ao exercer sua faculdade constitucionalmente assegurada. Fosse o efeito indutor vedado pelo texto constitucional, a diferenciação de alíquotas interestaduais com base origem introduzida a partir da Resolução nº 22/1989 seria manifestamente inconstitucional, pois foi instituída exatamente com vistas na eliminação das desigualdades sociais.”<sup>31</sup>

Nesse compasso, parece-nos que a intenção do Projeto de Resolução do Senado Federal nº 01/2013 tem o mesmo propósito da Resolução do Senado Federal nº 13/2012, que estabeleceu alíquotas interestaduais diferenciadas de 4% (quatro por cento), com as mercadorias importadas do exterior ou com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento). Assim, no mesmo sentido, entendemos ser plenamente plausível a possibilidade de o Senado Federal, no uso das suas atribuições estabelecidas pelo artigo 155, § 2º, inciso IV, da Constituição Federal/1988, alterar as alíquotas interestaduais linear e gradualmente

até que ela seja reduzida ao percentual de 4%/7%, sem riscos de afetar o pacto federativo firmado entre os Estados e o Distrito Federal.

#### **IV.II - DOS PROJETOS DE EMENDA À CONSTITUCIONAL PARA UNIFICAÇÃO DO ICMS - CRIAÇÃO DO IVA FEDERAL**

Diante de um quadro de complexidade da legislação do ICMS, formada por um complexo de 27 (vinte e sete) diferentes legislações estaduais, as Propostas de Emenda Constitucional nº 233/2008<sup>32</sup> e 31/2007<sup>33</sup> - aprovadas pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania mas pendente de votação -, procuram promover uma reforma do Sistema Tributário Nacional, buscando, dentre outras medidas, pôr fim à guerra fiscal, simplificar o sistema tributário nacional, promover um equilíbrio fiscal e solidez macroeconômica, bem como estabelecer incentivos saudáveis para reduzir as desigualdades regionais e promover o crescimento econômico.

Dentre seus principais objetivos encontra-se a proposta de uniformização do ICMS com a criação de uma espécie de “IVA Federal”, que incidirá sobre as mercadorias, bens e serviços de maneira uniforme em todo o território nacional. De modo geral, pelo projeto o IVA será regulado por uma lei complementar, única e nacional, de competência da União Federal, e regulamentado por normativa de órgão colegiado presidido por um representante da União e por representantes dos Estados (CONFAZ).

Em relação às alíquotas, por sua vez, no geral elas serão limitadas àquelas definidas pelo Senado Federal, que deverá estabelecer as alíquotas incidentes sobre cada bem e serviço, definindo, dentre elas, aquela que será a alíquota padrão do imposto, aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outra alíquota especial. Caberá, ademais, ao novo Confaz, propor ao Senado Federal o enquadramento de alguns bens e serviços em alíquotas diferentes do padrão, tal como ocorre em relação aos combustíveis e energia elétrica.

A proposta prevê, ainda, que a lei complementar deverá definir quais mercadorias e serviços que poderão ter sua alíquota aumentada ou reduzida por lei estadual, bem como os limites e condições para essas alterações, resguardando aos Estados certo espaço de autonomia para que possam exercer gerência sobre o tamanho de suas receitas.

Ao assim proceder, o Sistema Tributário Nacional se comportaria de modo análogo a outros países federativos que atribuem a competência para legislar sobre o IVA à União. Nesse sentido, ao realizar um paralelo com o sistema federativo da Alemanha, Misabel Abreu Machado Derzi e Igor Mauler Santiago expõem que nas hipóteses em que o

IVA é integralmente disciplinado pela União, os Conselhos Estaduais bem como os Poderes Legislativo e Executivo Estaduais passam a ter uma participação ativa na função legiferante da União, de modo que a autonomia financeira dos Estados Federados passa a ser resguardado por um sistema rígido de repasses de recursos financeiros e tributários.

“A transposição para o Brasil do modelo alemão, em que o IVA é integralmente disciplinado por normas federais uniformes, teria de ser acompanhada da importação de outros institutos peculiares àquele país, como o Conselho Federal, que dá aos Estados a faculdade de exercer uma forte interferência no processo de elaboração das leis da União, que podem afetar as suas finanças. (...).

Interessante observar que no federalismo alemão o Legislativo estadual perde competência, mas os Executivos estaduais participam ativamente da função legiferante da União (federalismo de “política conjunta”, mais do que federalismo cooperativo).

Esta, de resto, a direção em que apontam os projetos de reforma tributária ultimamente apresentados no Congresso Nacional: unificação legislativa do ICMS e ampliação do papel do Confaz, que – embora perca competência para autorizar incentivos tributários, que ficam inteiramente vedados – passa a elaborar o regulamento do imposto e a propor no Senado o enquadramento de produtos em cada uma das alíquotas previstas na lei complementar instituidora, entre outras funções. (...)

Voltando à Alemanha, tem-se ainda que a massa dos tributos existentes naquele país, não apenas o IVA, apesar de em grande parte instituída pela União, é administrada e arrecadada pelos Estados, inclusive o imposto sobre a renda. Finalmente, o seu sistema de partilha de recursos, talvez o mais complexo de todo o planeta, funciona efetivamente e é apto a equilibrar o padrão de qualidade dos serviços oferecidos ao povo de cada Estado. Ele não se baseia apenas em transferências verticais (União, Estados), mas ainda em distribuições horizontais, feitas entre os próprios Estados, com vistas à equalização e à redução das desigualdades.”<sup>34</sup>

Na mesma toada, Ricardo Lobo Torres<sup>35</sup> também menciona que a unificação do IVA deveria passar necessariamente por uma redistribuição de competências no plano do federalismo, de modo que caberia à União legislar e aos Estados administrar e participar do produto da arrecadação.

Fernando Facury Scaff, por sua vez, tem manifestado o entendimento de que a reforma tributária ideal para o ICMS seria que ele se transformasse em um imposto de esfera federal, tornando-se, assim, um sistema mais simplificado e de melhor fiscalização.

“O ideal seria que o ICMS se tornasse um imposto da esfera federal de governo, com base de cálculo alargada com outros tributos que já existentes, como IPI, PIS e Cofins, e com rateio dos valores arrecadados entre as unidades federadas. Todas as máquinas estaduais de fiscalização trabalhariam para o sistema federal de arrecadação e ficariam voltadas à fiscalização em seus territórios e à verificação da correção das transferências intergovernamentais que fossem realizadas. Seria o início da implantação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) no Brasil, com alíquotas calibradas, exigências burocráticas e procedimentos fiscalizatórios mais simplificados. Penso ser este o caminho a ser trilhado, a despeito de parecer ser um sonho encantado crer no desprendimento político dos Estados para renunciarem a seu direito de dispor sobre a arrecadação em seus territórios.”<sup>36</sup>

Desse modo, parece-nos que, desde que estruturado de maneira adequada e desenvolvido integralmente, exercendo seus partícipes as atividades para as quais foram designados, a unificação do ICMS em um imposto único, federal, pode vir a simplificar o sistema tributário brasileiro, proporcionando um real desenvolvimento econômico nacional.

Entretanto, diante das alterações de competências tributárias, arrecadação e distribuição de receitas, cabe-nos analisar as possíveis ofensas das reformas tributárias acima mencionadas ao pacto federativo.

## **V - DA OFENSA DOS PROJETOS DE REFORMA AO PACTO FEDERATIVO**

Embora o art. 60, § 4º, da Constituição Federal<sup>37</sup> estabeleça que cabe ao legislador derivado propor emenda à constituição desde que não viole o federalismo, muito tem sido questionado se a alteração da sistemática de repartição de receitas tributárias não ofende ao pacto federativo, haja vista que poderá ocorrer redução de receita de algum ente federativo.

Ao analisar as Propostas de emenda à Constituição que previa a repartição de receitas entre Estado de origem e destino<sup>38</sup>, a Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal manifestou o

entendimento de que as PEC's respeitam o disposto no mencionado artigo da Constituição Federal na medida em que não pretendiam, em nenhum momento, abolir a forma federativa de Estado, mas apenas ajustar um princípio constitucional que por sua essência já prevê a partilha do ICMS entre os Estados de origem e destino da mercadoria.

“As PEC's respeitam o disposto no § 4º do art. 60 supracitado, na medida em que não tende a abolir a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais. Também está em conformidade com o § 5º do mesmo art. 60, ao não versar sobre tema constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada na mesma sessão legislativa.

(...)

De fato, essas propostas dão às operações e prestações interestaduais realizadas por meio eletrônico em que o consumidor final é não contribuinte o mesmo tratamento dado às operações e prestações interestaduais (realizadas ou não por meio eletrônico) em que o consumidor final é contribuinte.

Lembremo-nos de que, no modelo da Constituição Federal, nas operações interestaduais, a regra é a partilha de receita do ICMS entre o Estado de origem e o de destino. Levando-se em conta que a alíquota interna modal é de 17% e que a alíquota interestadual modal é de 12%, pode-se afirmar que, como regra, o Estado de origem se apropria de uma parcela maior (12%) e o de destino, de uma parcela menor (5%) do ICMS.

Entretanto, a regra se inverte nas operações interestaduais em que o Estado de origem é mais desenvolvido e o Estado de destino é menos desenvolvido. Nesse caso, os Estados mais desenvolvidos, que são os Estados das Regiões Sul e Sudeste, com exceção do Espírito Santo, ficam com 7%, e os Estados menos desenvolvidos, que são todos os Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e o Espírito Santo, ficam com 10%.

Assim, a partilha entre os Estados do ICMS interestadual determinada pelo constituinte e calibrada pelo Senado Federal objetiva, claramente, promover uma redistribuição de receita pública em favor dos Estados menos desenvolvidos, coerente com o objetivo da República Federativa do Brasil de reduzir as

desigualdades sociais e regionais, insculpido no art. 3º, III, da Carta Magna.”

Entretanto, embora as propostas de emendas à Constituição não pretendam abolir stricto sensu a forma federativa de Estado, elas acabam por alterar o meio de repartição de receitas tributárias originalmente estabelecidas pela Constituição Federal, provocando aumentos e/ou reduções na arrecadação de tributos que, via de consequência, violam o próprio pacto federativo.

Com efeito, ao tratar do pacto federativo, Roque Antônio Carrazza menciona que, além do fato de ser cláusula pétrea, não podendo ser alterado por emenda constitucional, sua indisponibilidade impõe uma limitação legislativa que abrange aspectos formais e materiais, expressas e implícitas à autonomia dos entes federados.

“Ora, está proclamado no art. 60, § 4º, I, da própria Carta Fundamental que “não será objeto de deliberação a proposta de emenda (constitucional) tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado.”

Portanto, a forma federativa de Estado é cláusula pétrea.

Teorizando um pouco, o Congresso nacional, enquanto elabora emendas constitucionais, encontra limites na própria Carta Magna. Vai daí que seu poder constituinte é subordinado à Constituição (por isso mesmo, poder constituinte derivado).

Há, pois, limitações – formais e materiais, expressas e implícitas – à competência que o Congresso Nacional possui para emendar a Constituição. Tais limitações são entre nós conhecida como cláusulas pétreas.

Dentre as cláusulas pétreas figura, sem dúvida, o princípio federativo.

(...)

Enfim, o Estado no Brasil é entidade autônoma. Pessoa política, legisla para si, de acordo com as competências que a Carta Magna lhe outorgou. (...)

Instituindo e arrecadando livremente os tributos de sua competência e concedendo, a seu talante, isenções, benefícios e incentivos fiscais, o Estado reafirma sua ampla autonomia. Bastará,

para tanto, que observe as diretrizes e restrições contidas na Carta Magna.

Em face do exposto, temos que a União não pode estipular – nem mesmo por lei complementar – como os Estados exercerão suas competências tributárias (...), que este é o assunto sobre o qual eles próprios, dentro da autonomia que a Constituição lhes deu, devem livremente deliberar.”<sup>39</sup>

Assim, muito além do que simplesmente vedar a abolição da forma federativa de Estado, parece-nos que a mencionada cláusula pétrea pretende ainda evitar alterações do princípio do federalismo em todas as suas faces, esse tido como autonomia fiscal *lato sensu* dos entes federativos.

Nesse compasso, considerando-se que essencial à estrutura federativa é a autonomia financeira dos entes federados, e não a repartição de competências propriamente dita, entendemos que é possível a instituição de uma reforma tributária que altere as competências tributárias, assim como ocorreu com a EC n° 87/2015 e conforme pretende a PEC 233/2007 ao unificar o ICMS nacional, desde que, todavia, seja garantida a autonomia financeira de todos os entes da Federação.

Nos termos defendidos por José Maurício Conti<sup>40</sup>, o pacto federativo preleciona a autonomia financeira dos entes federados, essa, por sua vez, entendida como repartição das receitas tributárias que ocorrem pela definição da repartição das fontes de receita e divisão do produto de arrecadação.

Apesar de as relações contemporâneas de comércio possam justificar a alteração da sistemática de repartição das receitas tributárias entre estados de origem e destino da mercadoria, ou mesmo possam justificar a unificação do ICMS em um “IVA Federal”, entendemos que a indissociabilidade do pacto federativo vai além da mera questão fática de divisão dos entes em Unidades Federativas autônomas, passando por verdadeira rigidez na impossibilidade de diminuição da arrecadação tributária previamente estabelecidas pelo legislador constituinte.

Desse modo, conforme condição posta no Convênio ICMS n° 70/2014 pelos próprios representantes dos Estados ao concordarem com a repartição de receitas tributárias nas operações interestaduais, para que as alterações da competência tributária sejam legítimas, torna-se necessário que sejam criados fundos federativos, com recursos da União, sujeitos a transferências obrigatórias, não sujeitas a contingenciamento,

que compensem as perdas de arrecadação que os entes federados eventualmente sofrerão.

Nesse compasso, na tentativa de viabilizar a reforma do ICMS, superando as dificuldades de perdas de arrecadação por parte de algumas unidades federadas e possibilitando um desenvolvimento socioeconômico regional mais uniforme, o governo federal editou a Medida Provisória nº 683<sup>41</sup>, de 13 de julho de 2015, que institui o Fundo de Desenvolvimento Regional e Infraestrutura (FDRI) e o Fundo de Auxílio à Convergência das Alíquotas de ICMS (FAC-ICMS), ambos vinculados ao Ministério da Fazenda. Tais fundos pretendem custear a execução de projetos de investimento em infraestrutura e integração das regiões do País, bem como auxiliar os Estados e o Distrito Federal durante o período de convergência das alíquotas interestaduais do ICMS na proporção das perdas de arrecadação efetivamente apuradas em cada unidade federada<sup>42</sup>.

Assim, embora a mencionada Medida Provisória tenha encerrado seu prazo de vigência no dia 10 de novembro de 2015, sem conversão em Lei e regulamentação, pelo Ministério da Fazenda, dos meios pelos quais a Secretaria da Receita Federal do Brasil, em conjunto com os Estados e o Distrito Federal, iria apurar a proporção das perdas efetivas de arrecadação de cada ente federado, fato é que o governo federal tem sinalizado pretensão na efetivação da reforma tributária do ICMS.

Em assim procedendo, vislumbramos que não haverá ofensa ao pacto federativo constitucional, tendo em vista que, ainda que ocorra uma supressão de competência tributária, o ente federativo manterá sua autonomia ao ser proporcionalmente ressarcido de suas perdas na arrecadação pela repartição de receitas e criação de fundos tributários.

Além disso, proporcionalmente haverá manutenção do padrão econômico equivalente ao anteriormente verificado na federação, sendo, inclusive, facilitada a promoção de um desenvolvimento regional mais efetivo e uniforme. Assim, não havendo essa ofensa à Constituição, parece-nos que não haverá nenhum impedimento para que uma emenda constitucional introduza reformas tributárias nos termos acima expostos.

## VI - CONCLUSÃO

A repartição de receitas tributárias conforme idealizada pela Constituição Federal já não tem surtido efeitos positivos na promoção do desenvolvimento regional, já que, em alguns casos, há desvirtuamento na arrecadação de receitas tributárias decorrente de ICMS.

Assim, embora a Constituição Federal estabeleça um pacto federativo

no qual as Unidades Federativas estão unidas nas suas arrecadações para promover um desenvolvimento econômico nacional pleno e uniforme, na prática o que observamos é uma verdadeira guerra fiscal na qual cada ente federativo busca, a qualquer custo, atrair para si mais receitas tributárias.

Nesse compasso, a guerra fiscal fez com que as discussões envolvendo a arrecadação tributária e divisão de receitas entre os entes federativos deixasse de envolver o plano vertical dos entes federados (União, Estados e Distrito Federal, e Municípios), passando a abarcar os entes pertencentes a um mesmo nível de hierarquia horizontal.

Isso fez com que surgissem alterações aleatórias da legislação tributária promovida pelos próprios entes tributantes Estaduais que, sob a justificativa de necessidade de angariar receita para consecução dos fins sociais constitucionalmente estabelecidos, passaram a alterar a sistemática de partilha da receita tributária prevista pela Constituição federal.

Assim, na medida em os próprios representantes dos Estados acordaram que as receitas tributárias geradas nas operações interestaduais com destino a consumidores finais deveriam ser divididas entre o Estado de origem e destino das mercadorias, a EC nº 87/2015 formalizou a instituição de uma nova divisão de competência tributária, estabelecendo que nas operações destinadas a consumidores finais estabelecidos em outros Estados, sejam eles contribuintes ou não do ICMS, o imposto passa a ser repartido entre origem e destino, de modo que caberá à Unidade Federada de destino do bem ou do serviço a diferença entre a alíquota interna e interestadual incidente na operação.

Além disso, cumpre-nos observar que na linha do exposto pelo Convênio ICMS nº 70/2014, a fim de legitimar as alterações da competência tributária e viabilizar a reforma do ICMS, o governo federal editou a Medida Provisória nº 683/2015, instituindo o Fundo de Desenvolvimento Regional e Infraestrutura (FDRI) e o Fundo de Auxílio à Convergência das Alíquotas de ICMS (FAC-ICMS), ambos vinculados ao Ministério da Fazenda, que, apesar de não mais vigentes, pretendem custear a execução de projetos de investimento em infraestrutura e integração das regiões do País, bem como auxiliar os Estados e o Distrito Federal durante o período de convergência das alíquotas interestaduais do ICMS na proporção das perdas de arrecadação efetivamente apuradas em cada unidade federada.

Desse modo, parece-nos que, seja em relação à EC nº 87/2015 ou à PEC nº 233/2008, não haverá ofensa ao pacto federativo constitucional, tendo em vista que, ainda que ocorra uma alteração da distribuição das

receitas tributárias, o ente federativo manterá sua autonomia ao ser proporcionalmente ressarcido de suas perdas na arrecadação através da repartição gradual de receitas e criação dos fundos de compensação financeira/tributários, desde que esses fundos sejam efetivamente reincorporados pelo sistema legislativo nacional.

Assim, não havendo essa ofensa à Constituição, parece-nos que não haverá nenhum impedimento para que uma emenda constitucional que introduza reformas tributárias nos termos acima expostos seja considerada constitucional, havendo manutenção do padrão econômico equivalente ao anteriormente verificado na federação, sendo, inclusive, facilitada a promoção de um desenvolvimento regional mais efetivo e uniforme.

Por fim, em relação ao Projeto de Resolução do Senado Federal nº 01/2013, parece-nos plenamente plausível a possibilidade de o Senado Federal, no uso das suas atribuições estabelecidas pelo art. 155, § 2º, inciso IV, da Constituição Federal, alterar as alíquotas interestaduais linear e gradualmente até que ela seja reduzida ao percentual de 4%, sem riscos de afetar o pacto federativo firmado entre os Estados e o Distrito Federal, já que, conforme apontado pela doutrina, a Constituição Federal não vedou que o Senado busque um efeito indutor que vede a concessão de benefícios fiscais pelos Estados.

## Bibliografia

- CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 16 ed, rev., ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- CONTI, José Maurício. Federalismo Fiscal e Fundos de Participação. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.
- \_\_\_\_\_. “Federalismo fiscal e repartição das receitas tributárias.” IN MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Tratado de Direito Tributário. V.1. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CORTI, Horácio Guillermo. Derecho Constitucional Presupuestario. 2ª ed. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 2011.
- DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler. “A Harmonização dos IVAS do Brasil para o desenvolvimento produtivo.” IN: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Ponte; VASQUES, Sergio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. “Guerra Fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal.” IN SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.
- FRIEDEL, Michael, FEATURES, Rex, BERKELEY, Jon. “Brazils future: Has Brazil blown it?”. IN The Economist. September 28th, 2013. Disponível em <http://www.economist.com/news/leaders/21586833-stagnant-economy-bloated-state-and-mass-protests-mean-dilma-rousseff-must-change-course-has>. Acesso em 18/07/2015.
- GRUPENMACHER, Betina. “Emenda que disciplina a incidência do ICMS sobre operações interestaduais.” Revista Consultor Jurídico. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2015-abr-23/betina-grupenmacher-emenda-que-disciplina-incidencia-icms-operacoes-interestaduais>>. Acesso em 02/05/2015.

MELO, José Eduardo Soares de. “ICMS na Importação: Resolução nº 13/2012 do Senado Federal – Solução ou Ampliação de Conflitos?” IN ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 17º V. São Paulo: Dialética, 2013.

PARKERS, David. “Brazil in a quagmire” IN The economist. February, 28th, 2015. Disponível em <http://www.economist.com/news/leaders/21645181-latin-americas-erstwhile-star-its-worst-mess-early-1990s-quagmire>. Acesso em 18/07/2015.

SCAFF, Fernando Facury. “Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil.” IN Revista Dialética de Direito Tributário, n 112, p. 21, jan. 2005.

\_\_\_\_\_. “Novas batalhas da guerra fiscal e a emenda constitucional 87.” Revista Consultor Jurídico. Disponível em < <http://www.conjur.com.br/2015-abr-21/contas-vista-novas-batalhas-guerra-fiscal-emenda-constitucional-87>>. Acesso em 02/05/2015.

TAKANO, Caio Augusto. “A Guerra dos Portos e a Estabilidade da Federação Brasileira.” IN OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). Revista de Direito Tributário Atual. V. 30. São Paulo: Dialética.

TORRES, Ricardo Lobo. “É possível a criação do IVA no Brasil?” IN: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Ponte; VASQUES, Sergio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

## Notas

1. FRIEDEL, Michael, FEATURES, Rex, BERKELEY, Jon. “Brazil's future: Has Brazil blown it?”. IN The Economist. September 28th, 2013. Disponível em <http://www.economist.com/news/leaders/21586833-stagnant-economy-bloated-state-and-mass-protests-mean-dilma-rousseff-must-change-course-has>. Acesso em 18/07/2015.
2. PARKERS, David. “Brazil in a quagmire” IN The economist. February, 28th, 2015. Disponível em <http://www.economist.com/news/leaders/21645181-latin-americas-erstwhile-star-its-worst-mess-early-1990s-quagmire>. Acesso em 18/07/2015.
3. Como exemplo podemos citar a redução dos juros e spreads, estímulos aos investimentos públicos e privados, e redução da carga tributária nacional observada pela (i) desoneração da Folha de Pagamentos promovida pela substituição da contribuição sobre a folha pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), pela (ii) redução do IPI nos setores de produção de linha branca e automóveis nacionais e pela (iii) possibilidade de depreciação acelerada de bens de capital. Entretanto, ao invés de estimular a economia com incentivos fiscais reais, o Plano Brasil Maior do Governo Federal acabou por proteger e estimular alguns setores da economia em detrimento de outros, acabando por diminuir a arrecadação tributária global. Prova disso são as recentes alterações na legislação tributária nacional que aumentam, por exemplo, as alíquotas de PIS/Cofins incidentes na importação, aumentam as alíquotas da CPRB, reduzem o benefício do Reintegra, dentre outros.
4. Cf. BRASIL, Constituição Federal. “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:  
  
I - a soberania;  
II - a cidadania  
III - a dignidade da pessoa humana;  
IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;  
V - o pluralismo político.”
5. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.63.
6. CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário.

11 ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 219.

7. CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 35.
8. Cf. BRASIL, Constituição Federal. “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
I - importação de produtos estrangeiros;  
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;  
III - renda e proventos de qualquer natureza;  
IV - produtos industrializados;  
V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;  
VI - propriedade territorial rural;  
VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.”
9. Cf. BRASIL, Constituição Federal. “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre  
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;  
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;  
III - propriedade de veículos automotores.”
10. Cf. BRASIL, Constituição Federal. “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
I - propriedade predial e territorial urbana;  
II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;  
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;  
IV - (Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).”
11. CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 35-37.
12. Cf. BRASIL, Constituição Federal. “Art. 158. Pertencem aos Municípios:  
I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;  
II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União

sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.”

13. SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil. IN Revista Dialética de Direito Tributário, n 112, p. 21, jan. 2005.
14. CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal e repartição das receitas tributárias. IN MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Tratado de Direito Tributário. V.1. São Paulo: Saraiva, 2011, PP. 193-194.
15. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. IN SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 278.
16. CORTI, Horácio Guillermo. Derecho Constitucional Presupuestario. 2ª ed. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 2011, p. 738-749.
17. Sob a justificativa de que o progressivo deslocamento das operações comerciais com consumidores finais, não contribuintes do imposto, para a modalidade de comércio “não presencial” não se coaduna com a vertente existente à época da promulgação da Constituição Federal e, considerando que o objetivo do ICMS é ser destinado à Unidade da Federação em que ocorrer o efetivo consumo do bem e da mercadoria, os Estados das regiões acima elencadas, além do Espírito Santo, inconformados com essa situação, assinaram o mencionado Protocolo que prevê a divisão da receita do ICMS entre o Estado de origem e o Estado de destino das mercadorias, em operações interestaduais destinadas a consumidores finais.
18. Foram signatários do Protocolo ICMS nº 21/2011 os Estados de Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal.

19. O Protocolo determina que o ICMS devido nas operações com consumidores finais situados em outras unidades da federação, antes devidos integralmente ao Estado de origem das mercadorias, será dividido entre esses e os Estados de destino. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria se aplica, inclusive, nas operações procedentes de unidades não signatárias do Protocolo (São Paulo, por exemplo). Assim, segundo o Protocolo, a parcela do ICMS devida ao Estado destinatário era obtida pela aplicação da sua alíquota interna sobre o valor da operação, deduzindo-se o ICMS considerado “devido” aos Estados de origem nessas operações, quais sejam, 7% (sete por cento) para as mercadorias oriundas das Regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo, e 12% (doze por cento) para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Espírito Santo. Os Estados de origem, por sua vez, teriam “direito” aos valores correspondentes às citadas alíquotas de 7% e 12%, dependendo de sua localização geográfica, o que, na prática, corresponde à aplicação das alíquotas interestaduais nas operações com consumidores finais das mercadorias.
20. “Ementa: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS). PRELIMINAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. PRESENÇA DE RELAÇÃO LÓGICA ENTRE OS FINS INSTITUCIONAIS DAS REQUERENTES E A QUESTÃO DE FUNDO VERSADA NOS AUTOS. PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011. ATO NORMATIVO DOTADO DE GENERALIDADE, ABSTRAÇÃO E AUTONOMIA. MÉRITO. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO NAS HIPÓTESES EM QUE OS CONSUMIDORES FINAIS NÃO SE AFIGUREM COMO CONTRIBUINTES DO TRIBUTO. INCONSTITUCIONALIDADE. HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VII, B). OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO (CRFB/88, ART. 150, IV). ULTRAJE À LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (CRFB/88, ART. 150, V). VEDAÇÃO À COGNOMINADA GUERRA FISCAL (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VI). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS A PARTIR DO DEFERIMENTO DA CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR, RESSALVADAS AS AÇÕES JÁ AJUIZADAS. 1. A Confederação Nacional do Comércio - CNC e a Confederação Nacional da Indústria - CNI, à luz dos seus fins institucionais, são partes legítimas para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade que impugna o Protocolo ICMS nº 21, ex vi do art. 103, IX, da Lei Fundamental de 1988, posto representarem, em

âmbito nacional, os direitos e interesses de seus associados. 2. A modificação da sistemática jurídico-constitucional relativa ao ICMS, inaugurando novo regime incidente sobre a esfera jurídica dos integrantes das classes representadas nacionalmente pelas entidades arguentes, faz exsurgir a relação lógica entre os fins institucionais a que se destinam a CNC/CNI e a questão de fundo versada no Protocolo adversado e a fortiori a denominada pertinência temática (Precedentes: ADI 4.364/SC, Plenário, Rel. Min. Dias Toffoli, DJ.: 16.05.2011; ADI 4.033/DF, Plenário, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ.: 07.02.2011; ADI 1.918/ES-MC, Plenário, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ.: 19.02.1999; ADI 1.003-DF, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.09.1999; ADI-MC 1.332/RJ, Plenário, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ.: 06.12.1995). 3. O Protocolo ICMS nº 21/2011 revela-se apto para figurar como objeto do controle concentrado de constitucionalidade, porquanto dotado de generalidade, abstração e autonomia (Precedentes da Corte: ADI 3.691, Plenário, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ.: 09.05.2008; ADI 2.321, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.06.2005; ADI 1.372, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 03.04.2009). 4. Os Protocolos são adotados para regulamentar a prestação de assistência mútua no campo da fiscalização de tributos e permuta de informações, na forma do artigo 199 do Código Tributário Nacional, e explicitado pelo artigo 38 do Regimento Interno do CONFAZ (Convênio nº 138/1997). Aos Convênios atribuiu-se competência para delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do artigo 155, § 2º, XII, g, da CRFB/1988 e da Lei Complementar nº 21/1975, hipóteses inaplicáveis in casu. 5. O ICMS incidente na aquisição decorrente de operação interestadual e por meio não presencial (internet, telemarketing, showroom) por consumidor final não contribuinte do tributo não pode ter regime jurídico fixado por Estados-membros não favorecidos, sob pena de contrariar o arquétipo constitucional delineado pelos arts. 155, § 2º, inciso VII, b, e 150, IV e V, da CRFB/88. 6. A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, é devida à unidade federada de origem, e não à destinatária, máxime porque regime tributário diverso enseja odiosa hipótese de bitributação, em que os signatários do protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas (de origem da mercadoria ou bem) que constitucionalmente têm o direito de constar como sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizada em outra unidade da Federação. 7. O princípio do não confisco, que encerra direito fundamental do contribuinte, resta violado em seu núcleo essencial em face da sistemática adotada no cognominado Protocolo ICMS nº 21/2011, que legitima a aplicação da alíquota interna do ICMS na unidade federada de origem da mercadoria ou bem, procedimento correto e apropriado, bem como a exigência de novo percentual, a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, a

título também de ICMS, na unidade destinatária, quando o destinatário final não for contribuinte do respectivo tributo. 8. O tráfego de pessoas e bens, consagrado como princípio constitucional tributário (CRFB/88, art. 150, V), subjaz infringido pelo ônus tributário inaugurado pelo Protocolo ICMS nº 21/2011 nas denominadas operações não presenciais e interestaduais. 9. A substituição tributária, em geral, e, especificamente para frente, somente pode ser veiculada por meio de Lei Complementar, a teor do art. 155, § 2º, XII, alínea b, da CRFB/88. In casu, o protocolo hostilizado, ao determinar que o estabelecimento remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária vulnera a exigência de lei em sentido formal (CRFB/88, art. 150, § 7º) para instituir uma nova modalidade de substituição. 10. Os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detêm competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida. 11. A engenharia tributária do ICMS foi cancelada por esta Suprema Corte na ADI 4565/PI-MC, da qual foi relator o Ministro Joaquim Barbosa, assim sintetizada: a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, propiciando, portanto, tributação concomitante, ou partilha simultânea do tributo; Vale dizer: ambos os Estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas; b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna; c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual; d) Operação envolvendo combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do estado de destino da mercadoria, e não do estado de origem. 12. A Constituição, diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, dispõe categoricamente que a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, a teor do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea g, da CRFB/88. É dizer: outorga-se ao Estado de origem, via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, excetuando os casos em que as operações envolverem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino. 13. Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo, et pour cause, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional. 14. O Pacto Federativo e a Separação de Poderes, erigidos como limites materiais

pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo nº 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungir-lo do ordenamento jurídico pátrio. 15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas.”

(ADI 4628, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgada em 17/09/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-230 DIVULG 21-11-2014 PUBLIC 24-11-2014) “Art. 155.....  
.....

21. Embora o mencionado Convênio trate da concessão de remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, concedidos à revelia do CONFAZ, para que essa remissão seja efetivada, os Estados discriminaram uma série de medidas e reivindicações que condicionam a sua produção de efeitos, o que acabou por impulsionar, ainda que indiretamente, a atividade legislativa. Dentre as medidas, podemos citar: (i) edição pelo Senado Federal, com fundamento no inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, de resolução que estabeleça a redução gradual da alíquota do ICMS, nas operações e prestações interestaduais, de conformidade com o disposto no Anexo Único deste convênio; (ii) promulgação de emenda constitucional que promova a repartição, entre o estado de origem e o estado de destino, do ICMS incidente sobre as operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, aplicando-se nessa hipótese a alíquota interestadual, cabendo ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna do estado destinatário e interestadual; (iii) aprovação de lei complementar que disponha sobre a instituição dos seguintes fundos federativos, com recursos da União, considerados como transferências obrigatórias, não sujeitas a contingenciamento; (iv) prestação, pelos Estados e pelo Distrito Federal, das informações solicitadas pelo Ministério da Fazenda, necessárias à apuração do valor do auxílio financeiro de que trata a lei complementar a que se refere a alínea “a” do inciso III do caput desta cláusula; (v) aprovação de lei complementar que afaste possíveis restrições decorrentes da aplicação do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que possam comprometer a implementação deste convênio.
22. § 2º.....  
VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro

Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.”

23. Segundo exemplo mencionado pelo autor, ainda que um casal faça compras em São Paulo, mas mande entregar em Belém, no Estado do Pará, valerá a regra disciplinada pela mencionada EC, de modo que caberá ao Estado de localização do destinatário o chamado diferencial de alíquotas. IN SCAFF, Fernando Facury. Novas batalhas da guerra fiscal e a emenda constitucional 87. Revista Consultor Jurídico. Disponível em < <http://www.conjur.com.br/2015-abr-21/contas-vista-novas-batalhas-guerra-fiscal-emenda-constitucional-87>>. Acesso em 02/05/2015.

24. “Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:  
I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;  
II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;  
III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;  
IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;  
V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.”

25. Conforme estabelecido pelo princípio da anterioridade insculpido no art. 150, inc. III, alínea “b”, da CF, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154 II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.”

26. Ressalvamos, entretanto, que nos termos do entendimento manifestado por Betina Grupenmacher, o escalonamento disposto pela Emenda Constitucional nº 87/2015 deve se projetar para o início do ano de 2016, de modo que se ultime em 2020 e não em 2019. IN GRUPENMACHER, Betina. Emenda que disciplina a incidência do ICMS sobre operações interestaduais. Revista Consultor Jurídico. Disponível em < <http://www.conjur.com.br/2015-abr-23/betina-grupenmacher-emendaque-disciplina-incidencia-icms-operacoes-interestaduais>>. Acesso em 02/05/2015.
27. Segundo estabelecido pela Lei nº 15.856/2015, que alterou a Lei nº 6.374/1989 (Lei Orgânica do ICMS de São Paulo), o recolhimento do diferencial de alíquotas ao Estado de destino deve ser realizado na proporção de 40% (quarenta por cento) no ano de 2016, 60% (sessenta por cento) no ano de 2017, 80% (oitenta por cento) no ano de 2018, e 100% (cem por cento) no ano de 2019. Além disso, determinou que caberá ao Estado de São Paulo, até o ano de 2018, além do imposto calculado mediante a utilização da alíquota interestadual, parte do valor correspondente ao mencionado diferencial de alíquotas na proporção de 60% (sessenta por cento) no ano de 2016, 40% (quarenta por cento) no ano de 2017 e 20% (vinte por cento) no ano de 2018.
28. Embora não trate especificamente de um Projeto de Emenda Constitucional, o Projeto de Resolução do Senado em questão é de grande valia para análise das propostas de reforma do ICMS que visam encerrar a guerra fiscal firmada entre os Estados.
29. “Cláusula décima A produção de efeitos deste convênio condiciona-se, cumulativamente, à: (i) edição pelo Senado Federal, com fundamento no inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, de resolução que estabeleça a redução gradual da alíquota do ICMS, nas operações e prestações interestaduais, de conformidade com o disposto no Anexo Único deste convênio.”

30. MELO, José Eduardo Soares de. ICMS na Importação: Resolução nº 13/2012 do Senado Federal – Solução ou Ampliação de Conflitos? IN ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 17º V. São Paulo: Dialética, 2013, p. 169.
31. TAKANO, Caio Augusto. A Guerra dos Portos e a Estabilidade da Federação Brasileira. IN OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). Revista de Direito Tributário Atual. V. 30. São Paulo: Dialética, p. 126.
32. Autor Poder Executivo.
33. Autor Deputado Virgílio Guimarães - PT/MG.
34. DERZI, Misabell Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler. A Harmonização dos IVAS do Brasil para o desenvolvimento produtivo. IN: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Ponte; VASQUES, Sergio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 533-534.
35. TORRES, Ricardo Lobo. É possível a criação do IVA no Brasil? IN: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Ponte; VASQUES, Sergio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 34.
36. SCAFF, Fernando Facury. Novas batalhas da guerra fiscal e a emenda constitucional 87. Revista Consultor Jurídico. Disponível em < <http://www.conjur.com.br/2015-abr-21/contas-vista-novas-batalhas-guerra-fiscal-emenda-constitucional-87>>. Acesso em 02/05/2015.
37. “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado.”
38. PEC's nº 56/2011, 103/2011, 113/2011 e 07/2015.
39. CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 16 ed, rev., ampl. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 606-607.
40. CONTI, José Maurício. Federalismo Fiscal e Fundos de Participação. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 35.

41. Segundo estabelecido pela MP nº 683/2015, constituem recursos dos fundos (i) o produto da arrecadação de multa de regularização cambial relativa a ativos mantidos no exterior ou internalizados que venha a ser instituída, e (ii) eventuais resultados de aplicações financeiras à sua conta.
42. Cf. Artigo 12, da MP nº 683/2015, o auxílio financeiro do FAC-ICMS terá prazo de oito anos, a contar do efetivo início da convergência das alíquotas interestaduais de ICMS.
43. Embora o artigo 16, da MP nº 683/2015 sinalize a necessidade de regulamentação do cálculo das perdas efetivas dos Estados pelo Ministério da Fazenda, o mencionado dispositivo legal menciona que serão considerados os resultados apurados na balança interestadual de operações e prestações sujeitas ao ICMS promovidas no segundo exercício anterior ao da distribuição dos recursos financeiros, sendo os valores apurados com base nas notas fiscais emitidas pelos contribuintes e na variação média do PIB estadual.



AS OPINIÕES TÉCNICAS  
APRESENTADAS NOS ARTIGOS  
SÃO DE RESPONSABILIDADE DOS  
RESPECTIVOS AUTORES

**GAIA SILVA GAEDE** | ADVOGADOS  
& ASSOCIADOS

**WWW.GSGA.COM.BR**

**SÃO PAULO**

**RIO DE JANEIRO**

**CURITIBA**

**BELO HORIZONTE**

**BRASÍLIA**