REVISTA DIGITAL- IAT

DEZEMBRO - 2021

A revista mensal do
Instituto de Aplicação do Tributo

vol. 02

IAT

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

Sobre nós

A Revista Digital - IAT é uma publicação mensal produzida e distribuída pelo IAT.

O objetivo é informar aos leitores sobre os temas de Direito Tributário que possam significar novas oportunidades na relação entre fisco e contribuinte.

A escolha por uma publicação eletrônica de acesso livre e gratuito tem a finalidade de aproximar os interessados do Direito Tributário e favorecer o debate e o compartilhamento de ideias.

A Revista realiza publicações originais sobre os diferentes domínios do ramo tributário, com abordagem objetiva e textos dinâmicos sobre as principais notícias, doutrinas, jurisprudências, conquistas dos(as) advogados(as) do escritório e a análise da conjuntura tributária nacional.

Conselho Editorial
Andressa Lima Penteado
Eduardo Monteiro Cardoso
Giovanni Pierroti de Andrade
Fabricio Costa Resende
Leonardo Lucci
Letícia Tourinho Dantas
Lucia Paoliello Guimarães
Matheus Bueno Di Sarno
Tácio Lacerda Gama
Tiago Carneiro da Silva

Editor
Tácio Lacerda Gama

Coordenação editorial
Leila Loturco Giannasi

Expediente
Instituto de Aplicação do Tributo (IAT)
Rua Capivari, 179, Pacaembu
São Paulo/SP
Tel: +55 (11) 3660-8200
contato@institutoiat.org

Dezembro de 2021

Sumário

01.
NOTÍCIAS

02.
ARTIGOS

03.
ENTREVISTA

04.
JURISPRUDÊNCIA COMENTADA

05.
COLUNA

06.
EVENTOS

07.
INDICAÇÕES

IAT

NOTÍCIAS

Responsabilidade tributária do sócio na dissolução irregular da sociedade empresarial

A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu que o redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, não pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio que, embora exercesse poderes de gerência ao tempo do fato gerador, regularmente retirou-se da pessoa jurídica e não deu causa à sua posterior dissolução irregular. O tema havia sido afetado em 2016 e levou ao sobrestamento dos processos a respeito da matéria deste então. Com o resultado do julgado, a decisão deverá ser replicada aos processos sobre o tema na Corte e nas instâncias inferiores.

Prazo para restituição do IR se inicia com a notificação do lançamento de ofício

A Turma Regional de Uniformização dos Juizados Especiais Federais da 4ª Região (TRU/JEFs) fixou a tese de que “Nos casos em que a declaração anual de ajuste do imposto de renda tenha sido retida em malha fina do Fisco, o prazo para pleitear a repetição do indébito somente se inicia com a notificação da decisão administrativa que conclui a análise do lançamento tributário".

A 1ª Turma Recursal do Paraná havia firmado o entendimento de que o prazo para a restituição de IR deveria ser contado a partir da data de entrega da Declaração de Ajuste Anual. No entanto, ao reformar referida decisão, a TRU/JFEs decidiu, por unanimidade, que, havendo lançamento de ofício, a prescrição passa a ter curso após a decisão administrativa definitiva, uma vez que esse lançamento não se trata de resposta a pedido de restituição, mas atuação inicial da fiscalização.

Aberto prazo para negociação de débitos inscritos em Dívida Ativa da União e do FGTS

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) disponibilizou propostas de negociação para a regularização de débitos inscritos em Dívida Ativa da União e do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). As propostas envolvem descontos, entrada facilitada e prazo ampliado para pagamento, havendo, ainda, modalidades exclusivas para empresas em processo de recuperação judicial. As negociações podem abranger também débitos em discussão judicial, desde que o interessado providencie a desistência da ação.

No caso das execuções fiscais, estas serão suspensas se houver adesão às modalidades de transação. A adesão deve ser feita por meio do portal REGULARIZE, até o dia 29.12.2021. Essas negociações compõem o Programa de Retomada Fiscal, instituído em 2020, com o objetivo de incentivar a retomada da atividade produtiva, tendo em vista os efeitos da pandemia de Covid-19.

Município de São Paulo exige cadastro de prestadores, sob pena de retenção de ISS, contrariando o STF

Contrariando o entendimento vinculando do Supremo Tribunal Federal, que decidiu pela inconstitucionalidade do cadastro municipal voltado à identificação de prestadores de serviço sediados em outras cidades, o Município de São Paulo ainda impõe aos tomadores a obrigação de reter o ISS quando a sede do prestador é localizada em outro município e ele não possui cadastro municipal. Não obstante, uma vez que a obrigatoriedade desse cadastro foi declarada inconstitucional pelo STF, o contribuinte, caso seja prejudicado, deverá acionar o Poder Judiciário, para afastar essa ilegal atuação do Município.

Aprovado pelo Senado projeto de lei de incentivo à reciclagem, logística reversa e economia circular

Foi aprovado projeto de lei pelo Senado Federal que estabelece incentivos fiscais à indústria da reciclagem e cria o Fundo de Apoio para Ações Voltadas à Reciclagem (Favorecicle) e Fundos de Investimentos para Projetos de Reciclagem (ProRecicle). O projeto tem como medidas:

- a concessão de incentivos fiscais por meio de dedução opcional de gastos destinadas a projeto de reciclagem de pessoas físicas e jurídicas sujeitas ao regime de apuração com base no lucro real do IR devido;
- doações ao Favorecicle de pessoas físicas e jurídicas, que poderão ser qualificadas como gastos incentiváveis e com acordos e convênios de cooperação e;
- a constituição de fundos de investimentos referidos como ProRecicle, cujos rendimentos e ganhos de capital seriam beneficiados com a isenção IR devidos por cotistas pessoas físicas e jurídicas, assim como isenção de aplicações de recursos nesses fundos de incidência do IOF/Títulos e isenção de IR de eventual ganho de capital na alienação de cotas do ProRecicle.

Há, no projeto, modalidade de benefício fiscal de acordo com a qual os incentivadores de projetos de reciclagem poderão deduzir do IR devido parcela dos gastos ou contribuiçõs para tais projetos até 5 anos após a entrada em vigor da lei em que ser converte o projeto. No entanto, quando realizadas por pessoas jurídicas, as contribuições não poderão ser consideradas despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A dedução do IR a pagar fica limitada a percentuais individuais e coletivos aplicados sobre o valor do imposto de renda a pagar definidos pelo projeto de lei. A finalidade o projeto de lei, com a dedudação do IR em virtude do apoio direto aos projetos de reciclagem, é incentivar investimentos em projetos de reciclagem, logística reversa e economia circular.

Valores de previdência de VGBL têm natureza de seguro e não integram base de cálculo de ITCMD

Em recente decisão, o STJ definiu que os valores auferidos pelos herdeiros após a morte do beneficiário do plano Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL) têm natureza de seguro de vida e, assim, não podem ser considerados como herança. Desse modo, em inédito precedente, a Segunda Turma do STJ assentou que esses valores não integram a base de cálculo do ITCMD. Foi destacado pela Ministra Relatora, Assusete Magalhães, que não só a jurisprudência do STJ reconhece o VGBL como espécie de seguro de vida, mas também a própria agência reguladora de seguros privados (Superintendência de Seguros Privados – Susep), de maneira que restou afastada a pretensão do Estado do Rio Grande do Sul de ampliar a base de cálculo do ITCMD para incluir valores recebidos em decorrência da morte do titular do VGBL.

CARF decide que não incide IRPF sobre ganhos obtidos por stock options

Conforme decisão do CARF, os ganhos obtidos por meio de stock options – programa de incentivo por meio do qual empregados têm o direito de adquirir ações das empresas a um determinado preço fixo e com potencial de lucro – têm caráter mercantil. Assim, como não possuem natureza remunatória, é vedada a incidência do IRFB sobre tais valores. Acolhendo, portanto, a tese do contribuinte de que o plano de stock options não é vinculado ao desempenho ou às metas de produtividade dos profissionais, o relator do caso, conselheiro Gregório Rechmann Junior, entendeu que foram caracterizados os elementos de contrato mercantil, não de contrato de trabalho, dentre os quais estão a voluntariedade, a onerosidade e o risco. Os contribuintes podem ingressar com o ajuizamento de ação judicial, para reconhecimento do direito.

Parcelamento de débitos de empresas em recuperação judicial pode ser feito por processo digital

Desde 05 de novembro de 2021, o parcelamento de débitos de empresas que estão em recuperação judicial, assim como o reparcelamento de débitos não disponíveis nas aplicações de autoatendimento, cujo pagamento seja realizado exclusivamente por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais, podem ser realizados diretamente por processo digital no Portal e-CAC. É possível verificar o procedimento por meio da plataforma da Receita Federal. O acompanhamento da solicitação feita pela empresa deverá ser realizado por meio do respectivo processo digital no Portal e-CAC.

Vale-transporte pode ser considerado insumo para fins do desconto de crédito de PIS/Pasep

Receita Federal publica soluções de consultas manifestando o entendimento de que o gasto custeado pelo empregador com vale-transporte fornecido a seus funcionários que trabalham diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços (não incluindo funcionários de demais setores das empresas) podem ser considerados como insumo, para fins do desconto de crédito de PIS/Pasep. Além de essenciais, tais gastos decorrem de imposição da legislação trabalhista.

A legislação federal já prevê a possibilidade de tal desconto sobre gastos com vale-transporte, vale-refeição, vale-alimentação, fardamento e uniforme, mas somente quando fornecidos a empregados por pessoa jurídica prestadora de serviços de limpeza, conservação e manutenção. Deste modo, o posicionamento exarado pelo órgão representa importante evolução sobre o tema e deve influenciar na jurisprudência do CARF.

TJSP decide que é constitucional a isenção de ISS na pandemia

O Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo reconheceu a constitucionalidade de lei municipal que estabeleceu isenção de ISS às pessoas jurídicas que foram impedidas de atuar na prestação de serviços durante a pandemia do novo coronavírus. A Ação Direta de Inconstitucionalidade Estadual, ajuizada pelo Prefeito do Município de Santa Cruz das Palmeiras, foi julgada improcedente. Portanto, permaneceu a lei isentiva.

Fixação das alíquotas básicas de contribuição ao SAT de acordo com o risco da atividade da empresa

A Corte entendeu ser constitucional o artigo 10 da Lei 10.666/03. O dispositivo fixou alíquotas básicas de contribuição ao SAT, num percentual que varia de 1% a 3%, conforme o risco da atividade preponderante da empresa. O mesmo dispositivo definiu que a redução ou majoração dessas alíquotas poderia ser realizada por regulamento, o que foi feito por meio do artigo 202-A do Decreto 3.048/1999.

A lei permite que decreto determine a periculosidade de certa atividade e até o que é a preponderância, refletindo na alíquota incidente. Assim, a lei delegar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, art. 5º, II, e da legalidade tributária, art. 150, inciso I.

Não exclusão da base de cálculo presumida do PIS/COFINS-ST

Decidiu-se que não se deve excluir da base de cálculo presumida do PIS/COFINS-ST, recolhida pelos revendedores de veículos (concessionárias), o IPI incidente sobre as operações de venda feitas por fabricantes ou importadores de veículos. A base de cálculo do art. 43 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 ("preço de venda da pessoa jurídica fabricante"), não desrespeita o art. 150, § 7, CF (substituição tributária para frente).

Há distinção das razões de decidir desse julgado com o da exclusão do ICMS do PIS/COFINS. Nesse caso, o revendedor/fabricante de carros pago o PIS/COFINS duas vezes: a primeira, realizando o fato gerador, com a devida exclusão do IPI da base de cálculo (em conformidade com o precedente); a segunda, antecipando as contribuições que seriam devidas pela concessionária.

Quanto a esse segundo recolhimento, as concessionárias sequer são contribuintes de IPI, apenas onerando-se com o IPI repassado no preço dos fabricantes/importadores, o que não justificaria que se excluísse da base de cálculo presumida o IPI pago pelo revendedor da base de cálculo.

A base de cálculo seria razoável porque ainda beneficiaria o contribuinte, ao considerar que sua receita será equivalente à aquisição dos veículos. Nesse ponto, se por acaso o faturamento do substituído fosse menor do que a base de cálculo presumida, haveria possibilidade de restituir a diferença.

Alíquota de 25% de ICMS sobre fornecimento de energia elétrica e serviço de comunicação

O STF reconheceu a inconstitucionalidade da alíquota de 25% de ICMS fixada pelo estado de Santa Catarina (SC) sobre o fornecimento de energia elétrica e a prestação do serviço de comunicação, em face do princípio constitucional da seletividade do ICMS, que determina a graduação do imposto em função da essencialidade das mercadorias e serviços tributados (155, §2º, inciso III). O placar atual está em 3x2 no sentido de acolher integralmente o RE do contribuinte. Atualmente, a maioria de 3 votos (inclusive o relator) está no sentido de que "adotada a seletividade, o critério não pode ser outro senão a essencialidade", e de que a alíquota sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação não pode ser superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.

Os dois votos divergentes, do Min. Alexandre de Moraes e do Min. Gilmar Mendes (disponibilizado ontem), apenas concordam em afastar a alíquota de 25% incidente sobre os serviços de comunicação. Quanto à energia elétrica, eles vão no sentido de que, além da essencialidade do bem em si, deve-se levar em conta a capacidade contributiva do consumidor, do volume de energia consumida e/ou destinação do bem, cabendo a liberdade ao legislador estadual para adotar uma alíquota maior que a alíquota geral.

IAT

ARTIGOS

A debênture-fut (criada pela Lei Rodrigo Pacheco)

Rodrigo R. Monteiro de Castro
Tácio Lacerda Gama

Fonte: Migalhas

Debênture é uma espécie de valor mobiliário que confere aos seus titulares direito de crédito contra a companhia emissora, nas condições da escritura de emissão. As companhias, em geral, podem emiti-las, na forma da Lei das Sociedades Anônimas (lei 6.404/76).

A Lei Rodrigo Pacheco (lei 14.193/21) criou uma espécie de debênture, específica para SAF. Assim, a SAF, e somente ela, poderá emitir a debênture-fut, concebida para financiamento das atividades futebolísticas e conexas.

Algumas condições deverão ser observadas, necessariamente, pela SAF, em relação à emissão que fizer, tais como: fixação de remuneração por taxa de juros pré-fixada, que não poderá ser inferior ao rendimento anualizado da caderneta de poupança (autorizando-se, no entanto, a estipulação, cumulativa, de remuneração variável vinculada às atividades ou aos ativos da SAF); prazo igual ou superior a 2 anos; vedação à recompra da debênture-fut pela SAF ou por parte a ela relacionada, bem como à liquidação antecipada por meio de resgate ou pré-pagamento, salvo na forma a ser regulamentada pela CVM; pagamento periódico de rendimentos; e registro da debênture-fut em sistema devidamente autorizado pelo Bacen ou pela CVM, nas suas respectivas áreas de competência.

Anote-se que, ao fixar taxa remuneratória mínima, a Lei Rodrigo Pacheco atendeu à legítima preocupação que sempre norteou os debates relacionados ao acesso ao mercado de capitais pelos clubes, decorrente de possível (ou provável) malversação de seus propósitos, à conta da poupança do torcedor.

Além da taxa mínima, a debênture-fut pode ser oferecida com o incremento de parcela variável, de modo a lhe conferir maior atratividade. Imagine-se, nesse sentido, que determinada debênture-fut ofereça o pagamento de taxa fixa de 8% ao ano, além de um percentual, por exemplo, de 4% da renda líquida obtida em jogos sob mando do time.

Essa combinação não apenas indicaria retorno ao investidor superior ao que se obteria em aplicações conservadoras (poupança ou determinados fundos de menor risco), como abriria a possibilidade de obtenção de ganho complementar, associado à performance do time e à capacidade de mobilização da torcida.

No plano procedimental, a emissão da debênture-fut deverá observar o conteúdo do Capítulo V da lei 6.404/76 - exceto, óbvio, em relação aos aspectos expressamente regulados pela Lei da SAF.

A SAF poderá emitir debêntures conversíveis em ações, observadas as condições constantes da escritura de emissão, que deverá especificar: "I - as bases da conversão, seja em número de ações em que poderá ser convertida cada debênture, seja como relação entre o valor nominal da debênture e o preço de emissão das ações; II - a espécie e a classe das ações em que poderá ser convertida; III - o prazo ou época para o exercício do direito à conversão; IV - as demais condições a que a conversão acaso fique sujeita".

A conversão deverá resultar na diluição dos acionistas existentes. Por isso, o parágrafo 1º do art. 57 da lei 6.404/76 outorga para aqueles o direito de preferência para subscrever a emissão, nas proporções de suas participações no capital da SAF. O direito se aplica apenas à subscrição, portanto, e não à conversão em novas ações. Logo, se determinado acionista não exercer o direito e, assim, subscrever debêntures, não poderá, posteriormente, resistir à conversibilidade.

Além da debênture-fut, a SAF poderá emitir qualquer outro valor mobiliário disponível às companhias em geral, exceto aqueles que, pela natureza ou pelas características, inclusive do emissor, não lhe sejam admitidos. Assim, por exemplo, eventual valor mobiliário disponível apenas às instituições financeiras não se estenderá à SAF.

Vale, por fim, uma nota de lamento. A presidência da república vetou o modelo específico de tributação, proposto nos moldes das debêntures de infraestrutura. Haviam sido previstas as seguintes alíquotas incidentes sobre os rendimentos oriundos da debênture-fut: zero para pessoas físicas residentes no Brasil e 15% para pessoas jurídicas domiciliadas no País ou para investidor com domicílio no exterior.

Incentivos dessa natureza têm um ótimo histórico no nosso país e números que permitem demonstrar que as receitas tributárias que geram compensam em muito qualquer eventual renúncia fiscal que se fizesse. Basta analisar a fonte próxima de inspiração da debênture-fut: a de infraestrutura. Essa se converteu em poderoso instrumento de fomento à atividade de construção civil.

O tratamento fiscal favorável para a debênture-fut tornaria os investimentos mais vantajosos e profissionais. Por outro lado, ofereceria fonte expressiva de recursos para que os times de futebol pudessem promover investimentos relevantes em sintonia com o seu estatuto e a lei.

De todo modo, a debênture-fut, como instrumento (e simbologia) de uma política pública voltada à atração de recursos e investimentos para a atividade futebolística, foi preservada; e ainda com características interessantes. Poderá, portanto, sob a lógica geral de tributação, ser adotada em projetos de recuperação e reorganização empresarial e societária, pela SAF.

ENTREVISTA

O mercado de capitais é imprescindível para o desenvolvimento de qualquer país

Doutora pela USP, Lucia Paoliello revela a importância de um mercado de capitais estruturado e funcional para o desenvolvimento do país.

*por Leila Loturco Giannasi**

Unir a teoria acadêmica às práticas de mercado. Esta foi a alavanca motivadora da tese de doutorado de Lucia Paoliello Guimarães Chuva. O propósito era resolver problemas que enfrentava no dia a dia com os seus clientes de mercado de capitais. Quando escolheu falar sobre instrumentos financeiros, o objetivo era usar as ferramentas que o Direito Tributário para resolver problemas que via em sua atividade profissional, enfrentados diariamente. "A ideia era usar as ferramentas que a academia me deu, ao longo de toda trajetória até o doutorado, para resolver problemas que eu via na minha atividade profissional, enfrentados diariamente pelos meus clientes", afirma.

Lucia Paoliello Guimarães Chuva é, também, mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), desde 2012. No ano de 2009, tornou-se especialista pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), tendo se graduado em Direito pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES) em 2007. Além disso, Lucia é advogada e professora de cursos de pós-graduação em direito tributário. Em 2020, adquiriu o título de doutorado em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP), com a tese intitulada de "Instrumentos Financeiros: Uma Abordagem Tributária, sob a Perspectiva do Construtivismo Lógico-Semântico".

- Jornalista pela Fundação Cásper Líbero e bacharel em Direito pela PUC-SP

Com o objetivo de estabelecer a disciplina jurídico-tributária desses meios de financiamento, Lucia destaca, desde a introdução do texto, a incontestável relevância dos instrumentos financeiros tanto para as companhias quanto para o próprio mercado financeiro e de capitais, visto que representam os meios juridicamente estruturados para a transferência de recursos entre tomadores e poupadores, principal finalidade desses mercados.

IAT - Você é uma advogada com intensa atividade profissional. Como a sua atividade profissional influenciou a escolha do seu tema? Qual o proveito que você tira da sua tese de doutorado?

LUCIA PAOLIELLO - A minha atividade profissional, na advocacia, influenciou diretamente a escolha do meu tema de estudo no doutorado. O que eu queria era justamente unir as ferramentas teóricas, de teoria geral e de teoria do Direito Tributário, com temas que eu enfrentasse no dia a dia.

Quando eu escolhi falar sobre instrumentos financeiros, a ideia era usar as ferramentas que a academia me deu, ao longo de toda trajetória até o doutorado, para resolver problemas que eu via na minha atividade profissional, enfrentados diariamente pelos meus clientes.

IAT - Você destaca a relevância dos instrumentos financeiros tanto para as companhias quanto para o próprio mercado financeiro e de capitais, visto que representam os meios juridicamente estruturados para a transferência de recursos entre tomadores e poupadores, principal finalidade desses mercados. Qual a importância do mercado de capitais para as empresas no atual cenário do país? Por quê?

LUCIA PAOLIELLO - O mercado de capitais é imprescindível para o desenvolvimento de qualquer país. Por ele ocorre a circulação e a transferência de riqueza, ou seja, o mercado de capitais permite o fluxo de recursos entre as pessoas que têm dinheiro para investir na atividade produtiva e as pessoas que vão, efetivamente, realizar essa atividade produtiva. Nesse sentido, o mercado organizado permite que esses fluxos aconteçam de forma muito mais eficiente e segura. Se há eficiência e segurança, a tendência é atrair muito mais investidores, que sempre vão preferir alocar seu dinheiro em um lugar que tenha previsibilidade, retorno e segurança.

Então, para o desenvolvimento do país, é muito importante tanto sob a perspectiva da efetiva captação de recursos - para crescer, investir e desenvolver atividades, ter mais tecnologia e tudo o que o dinheiro permite com o investimento - quanto sob a perspectiva do país em se mostrar mais estruturado e capaz de receber investimentos. A estruturação e funcionalidade e funcional for o mercado de capitais, maior a tendência em se tornar um dos signos de desenvolvimento do próprio país.

IAT - Qual é a Abordagem Tributária, sob a Perspectiva do Construtivismo Lógico-Semântico que você quis trazer no seu texto? Como podemos traduzir isso de forma simples para o leitor?

LUCIA PAOLIELLO - É justamente essa proposta de unir as esferas teórica, conceitual e acadêmica exploradas tanto no doutorado quanto no cotidiano, na atividade da advocacia. Eu escolhi um tema que é ordinariamente tratado, isto é, a forma tributária é tratada até de forma marginalizada. Muitas vezes, por exemplo, uma pessoa atuante na área de finanças trata o tributo de forma subsidiária. Com esse tema, dos instrumentos financeiros, decidi tornar o tributo a parte mais importante da minha abordagem, visto que, como sabemos, o tributo compõe um elemento muito importante na conta de qualquer investimento. Não adianta buscar uma rentabilidade se não souber qual a tributação que terá em cima disso, pois afeta diretamente a rentabilidade. Eu quis dar ao tributo a devida importância e fazer uma avaliação exclusivamente tributária. Daí a ferramenta do Construtivismo Lógico-Semântico, que me permitiu, como instrumento teórico, organizar efetivamente o que eu estava tratando: identificar precisamente o que é um instrumento financeiro para o direito tributário, entender, partindo dessa definição, as classificações e encaixar isso na legislação tributária. Assim sendo, a ideia da abordagem tributária é olhar para o tributo como ponto focal, sem olhar para as partes financeira, econômica e contábil. Sob a perspectiva do Construtivismo Lógico-Semântico é esse método, que usei para organizar conceitos que vinham sempre muito emparelhados. A ideia era organizar e simplificar a análise.

IAT - Como os meios de investimento podem superar os problemas de crédito? O mercado de capitais é o melhor instrumento de financiamento das empresas hoje? Por quê?

LUCIA PAOLIELLO - Os meios de financiamento "alternativos" ao banco são, sem dúvida, um caminho muito importante para superar o problema da falta de crédito, pois quando o crédito público está praticamente parado, passa a ter só os bancos privados financiando, também com dificuldade de crédito. Há uma terceira via, que é esse financiamento sem uma instituição bancária no meio. E ela se torna muito importante quando existe qualquer dificuldade com as instituições bancárias, isto é, há no mercado de capitais a possibilidade de fazer uma transferência de recursos sem esse intermediário padrão do dinheiro que é o banco. Então isso acaba se tornando uma fonte muito interessante para as empresas, que ao invés de buscarem um empréstimo em uma grande instituição bancária, podem emitir debêntures no mercado e captar esse mesmo valor de diversos investidores comuns, que não são exatamente um banco. Isso abre novas frentes e fomenta mais mercado, com mais oportunidades e negociações melhores de valores. Então esse mercado de trânsito de recursos de financiamento fora das instituições financeiras é sempre muito relevante, principalmente quando há uma crise de crédito, pois as empresas precisam de alternativas.

IAT - Em quais aspectos a sua tese de doutorado pode contribuir para o debate tributário contemporâneo?

LUCIA PAOLIELLO - A principal contribuição para o debate tributário contemporâneo da minha tese de doutorado é a conexão entre um aspecto teórico muito bem fundamentado com a aplicabilidade prática. Eu fiz uma tese que tem um conteúdo teórico muito grande, evidenciado logo no título. Trabalhei com ferramentas metodológicas sofisticadas do Construtivismo Lógico-Semântico para resolver um problema que está ali no dia a dia do operador, da pessoa que investe. Logo, a contribuição para o direito tributário contemporâneo é esse diálogo, que viabiliza a superação do que muitas vezes existe que é esse espaço entre as discussões da academia e o dia a dia do operador do direito, seja advogado, juiz ou até mesmo um profissional que utilize, de alguma forma, o direito. O estudo também beneficia quem está trabalhando constantemente com investimento.

IAT - Em que o debate tributário pode influenciar ou melhorar as condições de transações econômicas para as empresas?

L**UCIA PAOLIELLO** - O debate tributário tem duas importâncias fundamentais do ponto de vista das empresas. O primeiro é um dos caminhos para definir a rentabilidade de uma operação. Sem dúvidas, o custo tributário sempre será considerado, porque é preciso saber quanto daquele rendimento, do ganho da operação, será dividido com o fisco. Da mesma forma, sob o entendimento de quem não está tendo ganho, mas está recebendo dinheiro, há a análise de como aquilo vai ser encarado pelo fisco, que tipo de despesas pode aproveitar, dentre outros. O tributo é um custo importante e impacta diretamente na análise de rentabilidade de qualquer investimento. O segundo ponto, onde meu trabalho mais contribui, é o fato de a tributação implicar diretamente na questão de segurança dessa análise de rentabilidade. Quando há instabilidade da análise tributária, tende a ocorrer a instabilidade da análise de rentabilidade. Há um binômio, sendo o primeiro entender o custo tributário e, o segundo, a segurança relacionada a esse entendimento. É preciso ter um direito tributário bem construído e pavimentado para haver a confiabilidade da informação tributária e segurança nas operações, elementos imprescindíveis. Para quem recebe o investimento, a segurança é, frequentemente, mais importante do que ter um curso tributário baixo. O investidor tributário não quer lidar com a insegurança.

IAT - Você acha que o Brasil tem boas regras de governança corporativa que ajudam o mercado de investimento? O que falta?

LUCIA PAOLIELLO - O Brasil tem boas regras e vem caminhando para ter normas ainda melhores. O problema está na forma como são aplicadas, incluindo na interpretação dos órgãos públicos. Isso gera no Brasil uma litigiosidade muito grande, então qualquer operação que ocorra no Brasil e no mercado financeiro de capitais há um risco de litígio muito grande devido à instabilidade nessa forma de interpretar, na maneira de ver as operações feitas pelo contribuinte. Apesar de a legislação ser bem completa, a instabilidade gera insegurança no contribuinte. Nesse sentido, é necessário trilhar um caminho para o que já existe ser aplicado com segurança. Isso faz falta para quem lida com tributos.

IAT - Quais são as suas próximas metas profissionais? Elas têm a ver com melhores condições tributárias para melhorar o ambiente de negócios no Brasil?

LUCIA PAOLIELLO - Sem dúvida, eu acho que trabalho justamente para melhorar esse ambiente de negócios no Brasil e acredito muito no tributo como um instrumento disso, não como uma realidade à parte. A ideia no meu trabalho era justamente fazer essa ligação e tratar o tributo como parte de um todo e entender a importância do que está sendo tributado, o papel do tributo naquele mercado. Hoje, sou parte do Instituto de Aplicação do Tributo, o IAT. Uma das metas principais do IAT é fazer pesquisas e desenvolver projetos para melhorar a relação entre fisco e contribuinte e contribuir para a criação desse ambiente mais estável e seguro e, eventualmente, até com alteração legislativa. Assim, buscamos ter esse sistema tributário aplicado de forma mais eficiente, como todos os personagens - fisco, contribuinte, particulares e públicos andando de forma mais harmônica. É o que eu entendo que o tributo tem de função. O esforço da academia precisa tornar o direito tributário cada vez mais uma ferramenta de desenvolvimento, criando um ambiente mais estável e saudável.

IAT

JURISPRUDÊNCIA COMENTADA

Superior Tribunal de Justiça (STJ)

Valores pagos a título de *roaming* não integram a base do PIS/COFINS

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiu que os valores relativos ao preço de interconexão e roaming pagos a empresas de telefonia e outras operadoras do setor não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que são repassados a outras pessoas jurídicas e, assim, não se inserem ao conceito de faturamento.

A União defendia a inclusão desses valores na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob fundamento de que são oriundos da prestação de serviço e, por isso, integrariam o faturamento das operadoras de telefonia. Todavia, a Ministra Relatora Regina Helena Costa adotou a tese contrária, favorável aos contribuintes, no sentido de que, como esses valores são repassados a outras empresas – nos termos da Lei Geral de Telecomunicações (Lei n. 9472/1997) e dos contratos firmados entre elas –, eles apenas transitam no patrimônio das operadoras de telecomunicações, jamais configurando faturamento.

Importante mencionar que, além de unânime, a decisão do C. STJ seguiu o entendimento adotado STF quando do julgamento do RE n. 574.706, em que concluiu que o ICMS não compõe a base de cálculo das contribuições em questão, eis que se trata de valor repassado à Fazenda Nacional, e não faturamento próprio da empresa. Trata-se, portanto, de nova aplicação da "tese do século", agora pelo C. STJ, a fim de afastar a tributação sobre os valores de interconexão e roaming.

(STJ. REsp 1.599.065/DF. j. 09/11/2021)

VGBL tem natureza de seguro de vida e não sofre incidência do ITCMD

Em precedente inédito, a Segunda Turma do C. STJ decidiu que os valores auferidos pelos herdeiros após a morte do beneficiário do plano Vida Gerador de Benefício Libre (VGBL) têm natureza de seguro de vida, e, assim, não podem ser considerados como herança, nos termos do artigo 794 do Código Civil. Desse modo, segundo assentou o c. STJ, esses valores não integram a base de cálculo do ITCMD.

A discussão a respeito da natureza do VGBL para incidência tributária ou em partilha foi objeto de recentes julgamentos no STJ (REsp 1.583.638, REsp 1.880.056 e REsp 1.726.577), de maneira que o Estado do Rio Grande do Sul tinha como objetivo ampliar a base de cálculo do ITCMD para incluir valores recebidos em decorrência da morte do titular do VGBL.

Apesar da pretensão fazendária, o colegiado decidiu, de forma unânime, em favor do contribuinte, destacando a Ministra Relatora, Assusete Magalhães que não só a jurisprudência do STJ reconhece o VGBL como espécie de seguro de vida, mas também a própria agência reguladora de seguros privados (Superintendência de Seguros Privados – Susep).

Foi ainda asseverado pela ministra Relatora que não se descarta a hipótese em que o VGBL possa ser usado para se tentar impedir a tributação do ITCMD, em que os valores da herança são todos investidos no plano previdenciário privado para afastar a tributação. No entanto, caberá à administração tributária a prova da fraude.

(STJ. REsp 1.961.488/RS. j. 16/11/2021)

Não incide IR sobre juros de mora de verbas alimentares

STJ fixa tese de que é indevida a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora aplicáveis aos valores de verbas alimentares recebidos pelos empregados.

Para adequar a sua jurisprudência anterior ao novo entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no Tema 808 da Repercussão Geral, o Superior Tribunal de Justiça fixou três novas teses, determinando que o imposto de renda não pode incidir sobre os juros de mora aplicáveis aos rendimentos dos empregados.

É certo que, no Tema 808 da Repercussão Geral, o C. STF havia firmado o entendimento de que é vedada a incidência do Imposto de Renda sobre os juros de mora aplicáveis ao pagamento de remuneração trabalhista. Com base nesse julgamento vinculante, o STJ fixou a tese de que "os juros de mora decorrentes do pagamento em atraso de verbas alimentares a pessoas físicas escapam à regra geral da incidência do IR, posto que, excepcionalmente, configuram indenização por danos.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

Perdão de juros em contratos de mútuo devem ser excluídos das respectivas bases de cálculo dos lucros presumido ou arbitrado e do PIS/COFINS.

O entendimento manifestado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão 9101-005.674, foi o de que, para a determinação do IRPJ e da CSLL, as receitas relativas ao perdão de dívidas de juros em contratos de mútuo não devem ser incluídas na base de cálculo do lucro presumido e do lucro arbitrado, desde que esses valores referentes aos juros não tenham sido registrados como passivo. Considerou, ainda, que essa receita não integra o faturamento da pessoa jurídica e, por isso, impede a exigência de PIS/COFINS correspondentes na sistemática cumulativa.

Criar empresas do Simples Nacional para pulverizar receita pode gerar exclusão dessa tributação privilegiada.

Por meio do Acórdão 9101-005.783, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu que a constituição de inúmeras empresas com identidade de sócios ou parentescos, num mesmo espaço físico, com o mesmo objeto social, mesmos colaboradores e mesma linha de produção, apenas para pulverizar receitas e se manterem optantes do Simples Nacional, poderá ocasionar a exclusão de todas essas empresas do regime tributário diferenciado, já que esse tipo de estrutura artificial traz vantagens tributárias ilícitas. Essa decisão, mais uma vez, evidencia a importância da necessidade de consistência na elaboração de operações societárias que buscam redução da carga tributária.

É permitida a dedutibilidade do lucro real de despesas com arrendamento de aeronaves, desde que comprovada a sua utilização no exercício da atividade da empresa.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão 9101-005.814 da 1ª Turma, entendeu que, uma comprovada a aferição dos requisitos da necessidade, normalidade e usualidade de despesas com viagens realizadas por meio aeronave para realizar a atividade operacional da empresa, torna-se permissiva a dedutibilidade dessas despesas do IRPJ para optantes do lucro real, ainda que essa aeronave seja objeto de arrendamento mercantil.

É indevida a imposição cumulativa das multas isolada e de ofício

A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio dos Acórdãos 9101-005.720, 9101-005.824 e 9101-005.814, decidiu, por voto de qualidade, que é indevida a imposição de multa isolada, decorrente da falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, cumulativamente com a multa de ofício, incidente sobre o IRPJ e a CSLL apurados no final do período.

IAT

COLUNA

Avaliação a valor justo - aspectos tributários

Fabricio Costa Resende de Campos

INTRODUÇÃO

Após mais de 10 anos de adoção das chamadas novas normas contábeis, ou normas internacionais contábeis, que alteraram diversos paradigmas com impactos diretos na avaliação patrimonial e nos resultados das Entidades, ainda observamos dificuldades por parte das Entidades em sua aplicação ou seu desconhecimento.

Com o objetivo de adequar a elaboração dos balanços das Companhias às normas internacionais de contabilidade editadas pela International Financial Reporting Standard – IFRS, e tornar mais claro e acessível o conhecimento dos referidos balanços das empresas brasileiras pelos investidores internacionais, ao apagar das luzes de 2007, foi sancionada a Lei n. 11.638.

Para que as mudanças contábeis não representassem ajustes fiscais e servissem de obstáculo à pretendida harmonização, a Lei n. 11.638/07 aprimorou o §2º, do art. 177 da Lei n. 6.404/76, impondo a neutralidade tributária na nova forma de contabilização. Referido dispositivo da Lei 6.404/76 sofreu nova modificação pela Lei n. 11.941/09, apenas para clarificá-la.

Diversas foram as alterações, as quais podemos exemplificar: (i) ajuste a valor de mercado ou a valor presente de determinadas contas do ativo e do passivo; (ii) atribuição de poderes à CVM para expedir normas regulamentares que visem a harmonização desejada com o mundo globalizado; (iii) mudança nos critérios de depreciação e amortização; (iv) mudanças na formação do dividendo obrigatório; (v) modificação da estrutura das contas do Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido; (vi) modificações no art. 176 da Lei das SA para substituir a antiga demonstração das origens e aplicações de recursos pela DFC

(Demonstração de Fluxo de Caixa) e pela DVA (Demonstração de Valor Adicionado, se a companhia for de capital aberto); (vii) avaliação a valor justo, etc.

O presente trabalho transitará por esse contexto de alteração normativa nas Ciências Contábeis e os reflexos na tributação.

OBJETIVOS

Tem-se por objetivo discutir os aspectos normativos tributários do ajuste a valor justo determinado nos comandos contábeis.

O trabalho será construído através das seguintes etapas: (i) conceito de valor justo; (ii) aplicação contábil prática do valor justo; e (iii) impactos para a apuração dos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

DEFINIÇÃO ECONÔMICO-CONTÁBIL DE VALOR JUSTO

Valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que possam criar qualquer tipo de viés para a liquidação da transação ou que caracterizariam uma transação compulsória. O valor justo evidencia a essência das operações, referindo-se à apuração dos resultados das empresas.

Deve-se salientar que o valor justo não se refere ao valor presente, este último aplicável a todos os realizáveis e exigíveis a longo prazo que tenham sido negociados ou determinados sem a previsão de encargos ou rendimentos financeiros ou então negociados ou determinados com previsão de encargos ou rendimentos financeiros não condizentes com as prevalecentes no mercado para as condições econômicas do momento e os riscos das entidades envolvidas.

O valor justo se aplica aos ativos, passivos e instrumentos patrimoniais das Entidades sempre que exigida ou permitida por norma contábil, devendo ser aplicado a um conjunto de itens e transações, tais como:

- Combinação de negócios;
- Propriedades para investimento avaliadas a valor justo;
- Ativos biológicos mensurados a valor justo;
- Receitas;
- Todos derivativos, ativos e passivos financeiros que forem disponíveis para venda;
- Contabilidade de planos de previdência.

As técnicas de avaliação a valor justo serão:

(i) Abordagem de Mercado (Market Approach): é aquela em que a avaliação é feita com base em preços e outras informações relevantes geradas pelas transações de mercado, envolvendo itens iguais ou similares;
(ii) Abordagem de Custo (Cost Approach): é aquela que reflete o valor corrente do montante necessário para substituir a capacidade de serviço do ativo. Ex: valor de construção de um equipamento substituto; e
(iii) Abordagem de Resultado (Income Approach): é a aquela em que o valor justo consiste no valor presente dos fluxos futuros produzidos pelo bem.

A norma contábil especifica três níveis de informações a serem utilizadas para mensuração do item ao valor justo, quais sejam: 1º) nível 1 – preço de mercado; 2º) nível 2 – preços cotados de ativos/passivos similares ou não ativos; e 3) nível 3 – preços obtidos por modelos.

ASPECTOS FISCAIS DO VALOR JUSTO PARA O IRPJ E A CSLL

Por ausência de realização de renda, ainda que o valor justo signifique um acréscimo patrimonial, reservou a norma fiscal que o impacto na apuração do IRPJ e da CSLL seriam efetivos na medida da realização dos itens que sofreram valor justo.

Sob a ótica do ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo, não serão tais valores computados na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em

subconta vinculada ao ativo ou passivo. O ganho evidenciado por meio da subconta de controle do valor justo será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado. Na hipótese de o valor justo não ser evidenciado por meio de subconta, o ganho será tributado. Por sua vez, a perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo somente poderá ser computada na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado, e desde que a respectiva redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. Na hipótese de a perda não ser evidenciada por meio de subconta, ela será considerada indedutível na apuração do lucro real.

O valor justo também tem efeitos na combinação de negócios. Determina a norma que o ganho decorrente de avaliação com base no valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na integralização em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computado na determinação do lucro real, desde que o aumento no valor do bem do ativo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada à participação societária da Investidora ou aos valores mobiliários, com discriminação do bem objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada em cada período. O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real da companhia Investidora:

(i) na alienação ou na liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado;
(ii) proporcionalmente ao valor realizado, no período-base em que a pessoa jurídica que houver recebido o bem realizar seu valor, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou com ele integralizar capital de outra pessoa jurídica; ou

(iii) na hipótese de bem não sujeito a realização por depreciação, amortização ou exaustão que não tenha sido alienado, baixado ou utilizado na integralização do capital de outra pessoa jurídica, nos 5 (cinco) anos-calendário subsequentes à subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração

Por sua vez, a perda decorrente de avaliação com base no valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na integralização em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, somente poderá ser computada na determinação do lucro real caso a respectiva redução no valor do bem do ativo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada à participação societária da Investidora ou aos valores mobiliários, com discriminação do bem objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada em cada período, e:

(i) na alienação ou na liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado;
(ii) proporcionalmente ao valor realizado, no período-base em que a pessoa jurídica que houver recebido o bem realizar seu valor, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou com ele integralizar capital de outra pessoa jurídica; ou
(iii) na hipótese de bem não sujeito a realização por depreciação, amortização ou exaustão que não tenha sido alienado, baixado ou utilizado na integralização do capital de outra pessoa jurídica, a perda poderá ser amortizada nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os 5 (cinco) anos-calendário subsequentes à subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

Tem-se, ainda, impactos quanto ao cálculo do ágio (goodwill) passível de dedução fiscal em razão da combinação de negócios. O ágio na aquisição do investimento ou no ato de incorporação, nos termos do

inciso II, art. 20 do Decreto-lei 1.598/77, fica caracterizado quando o custo de aquisição é superior ao valor patrimonial da participação na época da aquisição. O ágio deve ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que lhe deu origem, ou seja:

(i) valor de patrimônio líquido na época da aquisição;
(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 patrimônio líquido;
(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 itens precedentes.

O Pronunciamento CPC nº 18 define como *goodwill* apenas o valor que supere o valor justo dos ativos líquidos adquiridos. A norma é ainda mais restritiva, pois tem que ser deduzidos ativos intangíveis que não tenham sido registrados pela investida e desde que sejam reconhecíveis individualmente. Referida norma obriga que os ativos e passivos sejam ajustados ao valor de mercado previamente à aquisição. A disposição normativa traz como consequência lógica uma sensível redução do ágio, que será a diferença entre o valor de aquisição da empresa e o de mercado. Como o patrimônio deverá ser trazido a valor de mercado ao longo do tempo de vida da Entidade, a margem de manobra para imputar à previsão de rentabilidade futura na contabilização do ágio torna-se mais reduzida.

ASPECTOS FISCAIS DO VALOR JUSTO PARA O PIS E A COFINS

A base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS

A contribuição para o PIS/PASEP foi instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, com a finalidade de viabilizar o Programa de Integração Social, cujo escopo era "promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas". Sua alíquota inicial era de 0,15%, porém a própria LC nº 7/70 já previa aumentos anuais sucessivos, até atingir-se a marca de 0,5%, a partir do ano de 1974.

A base de cálculo da contribuição para o PIS, consoante determinado no art. 6º, parágrafo único da LC nº 7/70, era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador. Seu esteio constitucional era o art. 165, V da CR/67 (modificada pela EC nº 01/69), no qual se previa a instituição de contribuição que visasse a integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

A contribuição para o FINSOCIAL (Fundo de Investimento Social), antecessora da COFINS, foi criada pelo Decreto-lei nº 1.940/82 e tinha como base de cálculo a "receita bruta das vendas de mercadorias e serviços, com a dedução das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos incondicionais" (redação dada pelo Decreto-lei nº 2.397/87).

A COFINS propriamente dita foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, à alíquota de 2% (art. 2º, caput), tendo por base de cálculo "o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza" (art. 2º). Seu fundamento era o art. 195, I da CR/88 (que também constituiu esteio para a recepção da contribuição para o PIS pela atual Constituição),o qual dispunha da seguinte forma em sua redação original:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

A unificação do regime de ambas as contribuições (ainda na sistemática cumulativa) ocorreu aos 27 de novembro de 1998, quando foi editada a Lei nº 9.718, majorando a alíquota da COFINS para 3% (a do PIS já era de 0,65% consoante a Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998), tendo assim disposto sobre a base de cálculo de ambas as contribuições:

Art. 3º. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Com as alterações introduzidas na legislação do PIS e da COFINS, que modificaram substancialmente suas bases de cálculo, perderam as referidas contribuições o seu supedâneo constitucional. Isso porque à época a Constituição autorizava a instituição de tributo sobre o faturamento (entendido este como o produto da venda de bens ou serviços), e não sobre todas as receitas da pessoa jurídica. Tanto isso é verdade que a própria Constituição precisou ser adaptada à nova lei (nº 9.718/98), o que se fez por meio da Emenda Constitucional nº 20, de 16 de dezembro de 1998, que acrescentou a expressão "receita" à nova alínea b do inciso I do art. 195, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 195. (...).
I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
(...)
b) a receita ou o faturamento.

Entretanto, como a Lei nº 9.718/98 fora publicada antes do advento da EC nº 20/98 – que trouxe o seu fundamento de validade – ela era inválida (na parte em que majorou a base de cálculo do PIS/COFINS). Afinal, quando de sua edição a Constituição outorgava competência tão-somente para a criação de contribuição sobre o "faturamento", não havendo, até o advento da EC nº 20/98, qualquer menção à "receita", decorrendo daí a necessidade da edição de lei complementar, já que se tratava de contribuição nova, decorrente do exercício da competência residual da União, nos termos do § 4º do art. 195 da CR/88. Esse entendimento foi corroborado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao declarar inconstitucional o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, em sede de controle difuso de constitucionalidade (RREE nº 346.084/PR, 357.950/RS, 390.840/MG e 358.273/RS).

A efetiva instituição do PIS e da COFINS sobre a receita, tal como autorizado pelo atual art. 195, I, b, da CR/88 (modificado pela EC nº

20/98), deu-se somente com as respectivas Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Referidas Leis (10.637/2002 e 10.833/2003) instituíram o regime não-cumulativo do PIS e COFINS. As leis mesclaram um sistema de oneração de base (débito) com desoneração de imposto (crédito). Dessa forma, enquanto a tributação recaía sobre a receita bruta, os créditos eram objeto de previsão específica na lei, que listou as aquisições tributadas que gerariam os créditos presumidos pela aplicação da alíquota.

O método de não-cumulatividade adotado pelas referidas contribuições é nominado de indireto subtrativo, que consiste no cálculo do valor devido do tributo (T) por meio da diferença entre a alíquota (a) aplicada sobre as vendas (R) e a alíquota aplicada sobre as compras (C), isto é: T = (a x R) – (a x C).

A legislação do PIS/COFINS, além da adoção expressa do método indireto subtrativo na aplicação da não-cumulatividade[1], incluiu lista de aquisições (compras) passíveis de abatimento do valor bruto das contribuições (a x R).

A Lei 12.973/14 e as contribuições ao PIS e à COFINS

A Lei 12.973/14 veio elucidar questão em debate no Poder Judiciário a vários anos. Tanto para a sistemática cumulativa quanto para a sistemática não-cumulativa a sua base de tributação é a definida no art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77, que assim dispõe:

Art. 12. A receita bruta compreende:
I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
II - o preço da prestação de serviços em geral;
III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

[1] Exposição de Motivos da Medida Provisória 135/2003, convertida na Lei 10.833/03:
"(...)
7. Por se ter 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. (...)"

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.
(...)
§4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.
§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º.

A receita bruta, portanto, compreende venda de bens, prestação de serviços, resultados em intermediação de negócios (conta alheia), bem como as receitas financeiras. A Lei 12.973/14 implica na alteração da Lei 9.718/98 introduzindo o seguinte dispositivo:

Art. 3o O faturamento a que se refere o art. 2o compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

A redação original do Decreto-lei nº 1.598/77 previa que a receita bruta compreenderia apenas ao produto da venda de bens na operação por conta própria e o preço do serviço. As alterações promovidas pela Lei nº 12.973/14 determina expressamente a inclusão dos tributos incidentes sobre a operações de venda e prestação de serviço além de as comissões recebidas em operações de conta alheia e demais receitas não compreendidas na venda ou prestação de serviços que trata os incisos I e II do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, na redação atual.

O valor justo, por sua vez, tem seus efeitos expressamente anulados para fins de apuração do PIS/COFINS na sistemática não-cumulativa, tanto no que tange na apuração das receitas, quanto na apuração de créditos:

- Lei 10.637/02

Art. 1o A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)
§3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:
(...)
IX - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;
(...)
Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)
(...)
VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)
VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;
(...)
§20. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

- Lei 10.833/03

Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
(...)
§3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:
(...)
VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
(...)
Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
(...)
VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)
VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
(...)

§28. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

A Lei 12.973/14, no que tange à formação da base de incidência do PIS e COFINS, expressa a sua não incidência quando os eventos decorrem de avaliação ao valor justo de itens do ativo e do passivo, bem como a formação da base de créditos na sistemática não-cumulativa, sendo silente quanto às possíveis implicações do valor justo na mensuração das receitas.

Quanto ao PIS/COFINS cumulativo, a Lei 12.973/14 e a lei 9.718/98 não expressam qualquer alteração. No entanto, entende-se que o mesmo efeito nulo do valor justo para o PIS/COFINS não-cumulativo deverá ser utilizado, pois todas as receitas decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível, não são oneradas.

CONCLUSÕES

O presente trabalho visa discutir os aspectos normativos tributários do ajuste a valor justo determinado nos comandos contábeis.

As etapas de desenvolvimento do trabalho constituíram-se em (i) desenvolver o conceito econômico-contábil de valor justo; (ii) aplicação contábil prática do valor justo; e (iii) impactos para a apuração dos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

O valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, aplicando-se as normas contábeis de valor justo para as operações de (i) combinação de negócios; (ii) propriedades para investimento; (iii) receitas; (iv) ativos biológicos; (iv) ativos e passivos financeiros; e (v) para as instituições de previdência privada.

Para fins de identificação da renda ou lucro para fins de incidência do IRPJ/CSLL, fixou-se o conceito de acréscimo patrimonial, essencial no

presente trabalho, implicou na iniciativa primeira da definição de lucro/renda. Foram apresentadas diversas teorias a respeito da definição de lucro/renda, tendo-se optado no presente trabalho pelo lucro/renda como acréscimo patrimonial. Basicamente os teóricos que fundamentam o lucro como acréscimo patrimonial advêm das Ciências Econômicas e Contábeis, preocupados nos reflexos econômicos e reconhecimentos imediatos de resultados que não identificam a exata liquidez financeira dos resultados. Por outro lado, a doutrina trazida relativa à Ciência do Direito, mais especificamente do Direito Tributário, além de adotar a teoria do lucro (ou renda) como acréscimo patrimonial, identifica parcialmente a liquidez como limitadora para incidência dos tributos sobre a renda.

No entanto, apenas o acréscimo patrimonial não é suficiente para atingir a resposta do problema proposto. A realização do lucro/renda é evento essencial. Verificou-se que a liquidez monetária é condição primária para realização do lucro/renda.

A liquidez, como termo essencial, permite observar que as normas de valor justo em itens do ativo e passivo afetarão as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL à medida da realização dos referidos itens (depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa), em se realizando o controle mediante subconta.

O valor justo, para fins de apuração do PIS e COFINS, tem seus efeitos anulados, pois referidos tributos têm como hipótese de incidência a receita bruta, evento econômico-jurídico que não é afetado de forma direta pelo valor justo.

O presente trabalho não tem pretensão de discutir todos os eventos relativos ao valor justo e os possíveis impactos para a formação da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, entendendo que a complexidade e o número de eventos poderão mudar as conclusões. O presente trabalho possui teor mais descritivo e com observância à sistemática trazida essencialmente na Lei 12.973/14. Portanto, conclui-se que esse é um limite ao presente artigo.

IAT

EVENTOS

XVIII Congresso Nacional de Estudos Tributários – Meio Século de Tradição

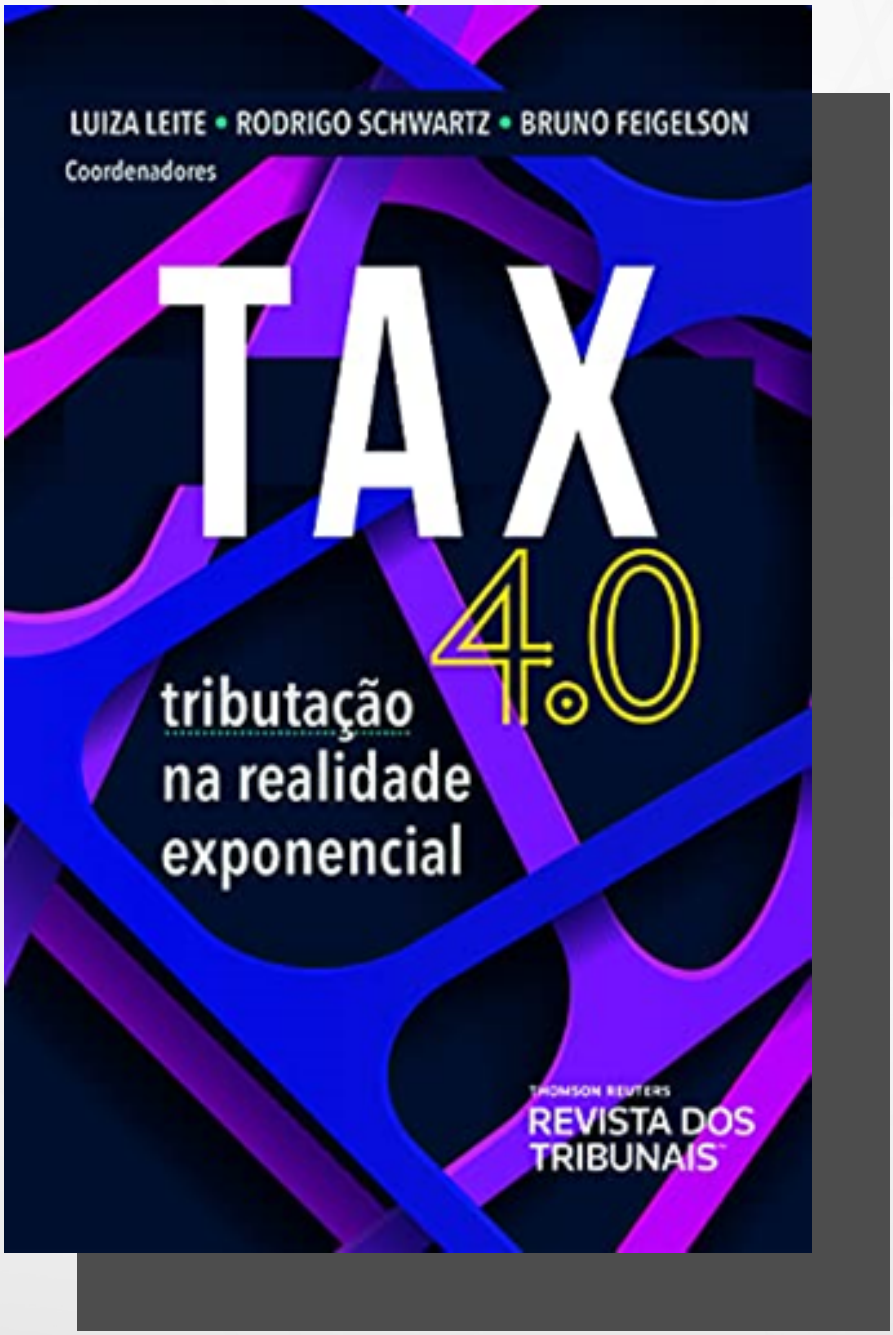
Com o objetivo de manter os profissionais da área tributária sempre atualizados e prontos para o mercado de trabalho, o IBET realizará o XVIII Congresso Nacional de Estudos Tributários.

Em 2021, o tema será "MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO", e a grande expectativa é proporcionar discussões e debates com diferentes pontos de vista que visam esclarecer as dificuldades do mercado tributário brasileiro atual.

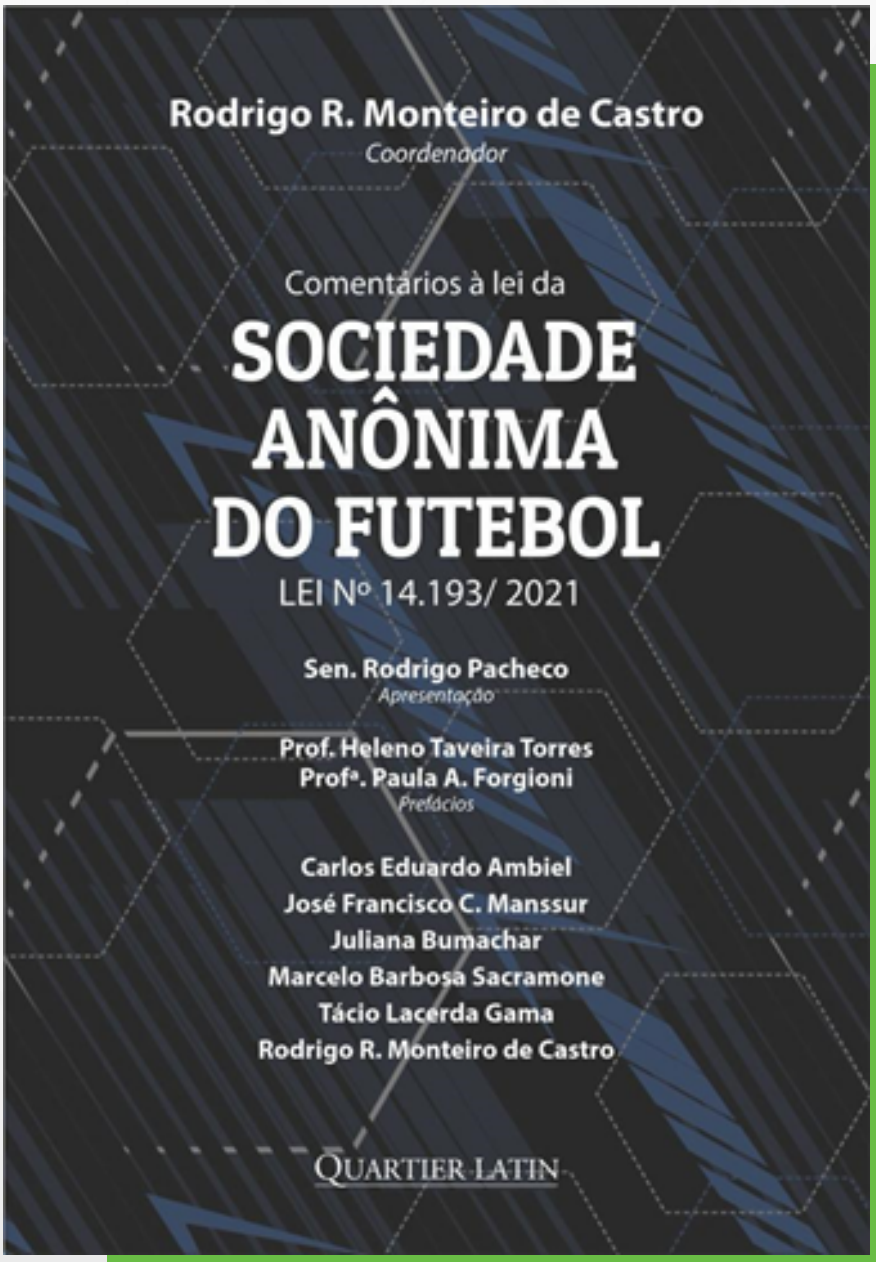
IAT

INDICAÇÕES

Tax 4.0 : tributação na realidade exponencial



Comentários à Lei da Sociedade Anônima do Futebol; Lei nº 14.193/2021



Um Código de Processo Constitucional para o Brasil

Código Tributário Nacional Interpretado: Legislação Tributária Extravagante Interpretada

Direitos Autorais

O conteúdo integral da Revista Digital do IAT foi criado pelos seus autores e está sujeito à lei de direitos autorais brasileira. A reprodução, processamento, distribuição e qualquer tipo de exploração fora dos limites dos direitos de autor requerem o consentimento por escrito do respectivo autor ou criador. Downloads e cópias deste conteúdo são autorizados apenas para uso privado e não comercial.

IAT

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

Rua Capivari, 179, Pacaembu, São Paulo/SP
Tel: +55 (11) 3660-8200

contato@institutoiat.org

www.institutoiat.org