

# REVISTA DIGITAL- IAT

ISSN 2764-4413

MAIO - 2022

A revista mensal do  
Instituto de Aplicação do Tributo

## vol. 07

IAT

---

INSTITUTO  
DE APLICAÇÃO  
DO TRIBUTO

### FICHA CATALOGRÁFICA

Revista Digital IAT [recurso eletrônico] / Instituto de Aplicação do Tributo – IAT.  
--. São Paulo, SP, v. 1, nov. 2021.

Mensal

e-ISSN: 2764-4413

Publicação eletrônica do Instituto de Aplicação do Tributo – IAT

Disponível em: <https://www.institutoiat.org/revistadigitaliat>

Título abreviado: Rev. Dig. IAT

1. Direito Tributário. 2. Tributo. I. Instituto de Aplicação do Tributo – IAT.

CDU 351.713

# 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  
Gabriel Santiago  
Giovanni Pierroti de Andrade  
Fabricio Costa Resende  
Leonardo Lucci  
Letícia Tourinho Dantas  
Lucia Paoliello Guimarães  
Matheus Bueno Di Sarno  
Renato Bulbarelli Valentini  
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](mailto:contato@institutoiat.org)

Maio de 2022

# Sumário

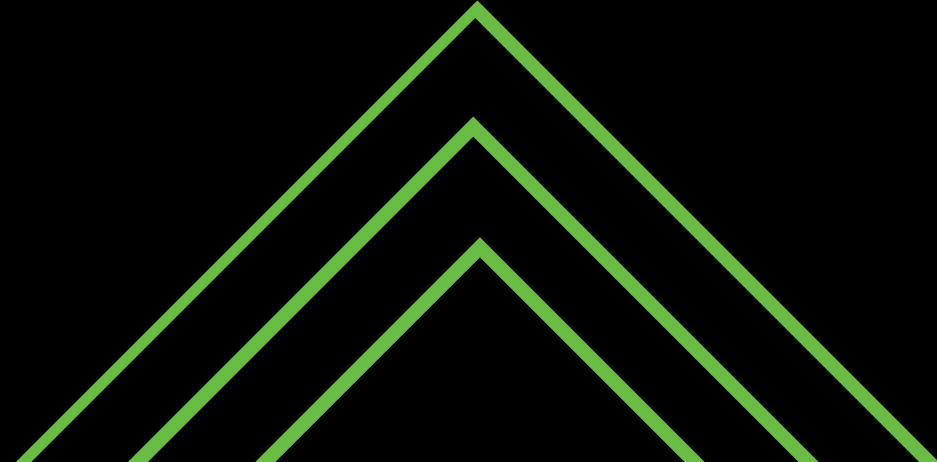
01.

NOTÍCIAS  
LEGISLATIVAS

02.

ARTIGO





IAT

# NOTÍCIAS LEGISLATIVAS

## **Acesso de empresas a benefício fiscal no Rio exigirá cumprimento de regras ambientais**

Empresas fluminenses que queiram ser enquadradas no regime tributário diferenciado de ICMS, previsto na Lei 6.979/15, deverão obedecer a critérios ambientais e regras municipais. É o que determina a Lei 9.669/22, de autoria dos deputados Luiz Paulo (PSD), André Ceciliano (PT) e Lucinha (PSD), que foi sancionada pelo governador Cláudio Castro e publicada no Diário Oficial desta segunda-feira (09/05). A norma complementa a Lei 6.979/15, que criou o regime especial. Este tratamento diferenciado tem o objetivo de reduzir as desigualdades regionais no Estado do Rio. A nova medida define que, para ter acesso ao benefício, os estabelecimentos industriais dos municípios contemplados com a norma deverão obedecer ao plano diretor municipal, à política de zoneamento municipal, e às políticas ambientais, de planejamento e desenvolvimento sustentáveis locais.

## **Governo zera imposto de importação de peças de carro e itens de informática**

Três decretos publicados nesta terça-feira (10) pelo Ministério da Economia reduzem a 0% as alíquotas do imposto de importação incidentes sobre produtos de informática, telecomunicações, peças de automóveis e ferramentas até 31 de dezembro de 2025. As decisões partiram do Comitê-Executivo de Gestão da Câmara de Comércio Exterior e estão publicadas no DOU (Diário Oficial da União). Os documentos acrescentam e excluem produtos em três resoluções, uma publicada em dezembro de 2021 e duas em abril de 2022. Entre os itens com imposto de importação zerado estão impressoras multifuncionais, computadores portáteis para uso industrial, servidores, rádios, antenas GPS, conjuntos de suspensão para veículos e motores marítimos.

## **Câmara dos Deputados aprova MP que prorroga por um ano prazos do regime especial drawback**

O plenário da Câmara dos Deputados aprovou a Medida Provisória (MP) 1.079/2021. O texto prorroga por um ano os prazos de cumprimento do regime especial drawback nas modalidades suspensão e isenção. Por meio do programa, empresas são desoneradas de tributos na compra de insumos usados na produção de bens destinados à exportação. Com a aprovação na Câmara, a MP segue para análise do Senado, onde precisa ser aprovada até 24 de maio, se não perde a validade.

## **STF suspende redução do IPI de mercadorias produzidas pela Zona Franca de Manaus**

O ministro Alexandre de Moraes suspendeu, de forma liminar[1], a redução do IPI para mercadorias que concorrem com itens produzidos na Zona Franca de Manaus, ou seja, são manufaturadas em outros polos industriais fora da região Amazônica. Para o STF, Decretos expedidos pelo executivo federal mostram-se efetivamente capazes de impactar o modelo de desenvolvimento regional que a Constituição Federal decidiu manter, seja em seu aspecto econômico, ao comprometer a desigualação da região como forma de compensação pelos maiores custos decorrentes dos desafios enfrentados pela indústria local, seja em seu aspecto social, ao debilitar diversas externalidades positivas relacionadas, entre outras, à geração de empregos e renda e à preservação ambiental.

---

[1] Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.153.

## **Programa de Retomada Fiscal: negociações com benefícios são prorrogadas até 30 de junho**

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional prorrogou até 30 de junho o prazo para adesão às negociações do Programa de Retomada Fiscal[2]. Iniciativa que abrange um conjunto de medidas adotadas com o objetivo de estimular a conformidade fiscal relativa aos débitos inscritos em dívida ativa da União, permitindo a retomada da atividade produtiva em razão dos efeitos da pandemia de Covid-19. Com efeito, no Programa poderão ser negociados os débitos inscritos em dívida ativa até 29 de abril de 2022. Os contribuintes que já possuem débitos negociados poderão negociar novas inscrições com as mesmas condições da negociação original, devendo apenas recorrer ao serviço repactuação de transação. No caso de contribuintes que já possuem parcelamento ou transação, mas desejam mudar de modalidade, poderão desistir da negociação para aderir a outra modalidade que considera mais vantajosa. Vale ressaltar, ainda, que a data limite para desistir do acordo anterior é 31 de maio, e que após a desistência, o valor pago das prestações é abatido no saldo devedor final. O contribuinte deve, contudo, verificar se o caso dele realmente se enquadra na modalidade pretendida. É importante, portanto, conferir os requisitos para adesão e comparar os benefícios.

## **PGFN possibilita a transação tributária de débitos de amortização de ágio**

Em 03.05.2022, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional lançou o Edital[3] para permitir a transação tributária de débitos provenientes de amortização fiscal do ágio no regime jurídico anterior à Lei 12.973/2014. Poderão ser transacionados os débitos que se encontram no contencioso administrativo ou judicial até a data de publicação do Edital, que envolvam a controvérsia jurídica alusiva ao aproveitamento fiscal de despesas de amortização de ágio decorrente de aquisição de participações societárias, limitada às operações de incorporação, fusão e cisão ocorridas até

---

[2] <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2022/programa-de-retomada-fiscal-negociacoes-com-beneficios-sao-prorrogadas-ate-30-de-junho>

[3] Edital nº 09/2022, publicado em 03 de maio de 2022.

31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014. Além, também poderão ser transacionados os débitos relativos à adição das despesas de amortização de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL. A adesão ao edital poderá ser feita até 29.07.2022 e poderão ser concedidos descontos de 30% a 50% do valor do montante principal da multa, dos juros e dos demais encargos, com parcelamento da dívida em até 55 meses.

## **Estado de Pernambuco concede descontos para contribuinte ficar em dia com o ICMS**

Contribuintes do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) podem se beneficiar dos descontos previstos na Lei Complementar nº 477/2022, que instituiu o Programa Especial de Recuperação de Créditos Tributários do ICMS (PERC-ICMS) do Governo do Estado. A redução de multa e juros chega a 80% e vale para o imposto cujo fato gerador tenha ocorrido até 31 de dezembro de 2021. O prazo de adesão ao programa vai até 29 de julho, mas efetuado o pagamento à vista até o dia 30 de maio, o contribuinte obterá o desconto máximo. O benefício fiscal aplica-se a todos os contribuintes do ICMS, inclusive os optantes pelo Simples Nacional. As reduções de multa e juros previstas na lei alcançam os débitos do ICMS já lançados pela Sefaz-PE (Auto de Infração ou Notificação de Débito), bem como aqueles ainda não lançados, que o contribuinte pode regularizar espontaneamente por meio de pagamento à vista ou parcelado em até 60 vezes. Os débitos inscritos na Dívida Ativa do Estado também podem ser beneficiados pelas reduções de multa e juros, bem como saldos remanescentes de débitos já parcelados ou reparcelados pelo contribuinte.

**ADESÃO** – Contribuintes inscritos em dívida ativa podem aderir ao PERC-ICMS por meio da PGE-PE, nos seguintes canais: [www.pge.pe.gov.br](http://www.pge.pe.gov.br), (81) 3181.8584 e 99488.3937, e-mail [atendimento.fazendaestadual@pge.pe.gov.br](mailto:atendimento.fazendaestadual@pge.pe.gov.br) ou no atendimento presencial do Núcleo de Dívida Ativa da PGE-PE, de segunda a sexta-feira, das 9h às 17h. Contribuintes em geral podem solicitar adesão ao programa no site da Sefaz-PE ([www.sefaz.pe.gov.br](http://www.sefaz.pe.gov.br)) ou por meio do Telesefaz (08002851244 ou 31836401).

## **STF: Sociedade de economia mista tem direito à imunidade tributária**

O Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu, no processo ACO 3410[4], o direito da Companhia de Saneamento de Sergipe (Deso) à imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal. Tal dispositivo prevê que União, Estados, Distrito Federal e Municípios não podem instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. Nesse sentido, a Deso afirmou que é sociedade de economia mista integrante da administração indireta de Sergipe e, assim, explora serviços públicos essenciais e atua em regime de exclusividade para a quase totalidade dos municípios do estado. Além disso, sustentou que não desempenha atividade concorrencial com outras empresas. Com efeito, o relator do presente caso, Ministro Luís Roberto Barroso, julgou procedente o pedido da companhia, concedendo a imunidade tributária recíproca constitucionalmente prevista. Segundo o relator, referida pessoa jurídica atende aos três requisitos para a extensão da imunidade tributária recíproca da Fazenda Pública a sociedades de economia mista e empresas públicas, quais sejam: (i) a prestação de um serviço público; (ii) a falta de intenção de obter lucro; e (iii) a atuação em regime de exclusividade.

## **Governo prorroga para dia 31 de maio o prazo de adesão ao Refis do Simples**

O prazo para as empresas do Simples Nacional aderirem ao Programa de Reescalonamento do Pagamento de Débitos no âmbito do Simples Nacional (Relp), que permite a renegociação de débitos inscritos ou não em dívida ativa, tinha vencimento inicial no dia 29 de abril, mas o prazo foi prorrogado para 31 de maio. O prazo para entrega da declaração anual dos microempreendedores individuais (DASN-Simei) e regularização de dívidas impeditivas da opção pelo Simples também foi prorrogado para a mesma data. Segundo a Receita, os prazos foram ajustados para permitir que empresas optantes pelo Simples até 31 de janeiro possam aproveitar o parcelamento especial, regularizar suas dívidas e permanecer no regime.

---

[4] ACO 3410, Supremo Tribunal Federal, Rel. Roberto Barroso

## **RFB se pronuncia sobre exclusão de reversões de provisões para lucro real e resultado ajustado**

Segundo o entendimento da COSIT[5], a pessoa jurídica pode excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e do resultado ajustado, os valores correspondentes a reversões de provisões constituídas em período de apuração no qual ela tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido, em razão de tais valores não terem impactado a base de cálculo do IRPJ e da CSLL nesse período.

## **TJSP define que lei que prevê renúncia de receita leve conta impacto orçamentário e financeiro**

O Órgão Especial do TJSP[6], por unanimidade, concluiu que uma lei que prevê renúncia de receita, do Município de Mauá/SP, deveria ter sido acompanhada de estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro, violando o previsto no artigo 113 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal. Na oportunidade, foi declarada a inconstitucionalidade da lei, pelo fato de essa regra constitucional ser um elemento obrigatório do processo legislativo. A sua ausência, portanto, configuraria erro formal.

---

[5] Solução de Consulta COSIT nº 16, de 04 de abril de 2022. Publicada em 18 de abril de 2022.

[6] Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Órgão Especial. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Processo nº 2297290-02.2020.8.26.0000. Julgado em 9 de março de 2022 e publicado em 5 de abril de 2022.

## **PGR questiona leis estaduais sobre ICMS em energia elétrica e telecomunicações**

O procurador-geral da República, Augusto Aras, ajuizou, no Supremo Tribunal Federal (STF), 25 ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs) contra leis estaduais que fixam alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre energia elétrica e serviços de comunicação em percentual superior à alíquota geral. A tese defendida por Aras é que as normas contrariam o princípio da seletividade, que determina a incidência de alíquotas mais baixas sobre os produtos e serviços considerados essenciais à subsistência digna dos cidadãos. Nesse sentido, a seu ver, a seletividade deve ser avaliada em função da essencialidade do produto em si, e não da quantidade consumida, que nem sempre corresponde à capacidade contributiva. Outro argumento é de que o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 714139 (Tema 745), julgou inconstitucional a fixação da alíquota do ICMS sobre fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicações em patamar superior à cobrada sobre as operações em geral, em razão da essencialidade. Essa decisão produzirá efeitos apenas a partir do exercício financeiro de 2024, levando em conta o impacto nas contas públicas dos entes federativos.

## **STJ: Primeira Seção decidirá sobre responsabilidade do arrematante de imóvel por débitos tributários**

O Órgão Especial do TJSP[6], por unanimidade, concluiu que uma lei que prevê renúncia de receita, do Município de Mauá/SP, deveria ter sido acompanhada de estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro, violando o previsto no artigo 113 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal. Na oportunidade, foi declarada a inconstitucionalidade da lei, pelo fato de essa regra constitucional ser um elemento obrigatório do proA Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) vai analisar, sob o rito dos recursos especiais repetitivos, se o arrematante de imóvel em leilão público é responsável pelos débitos tributários anteriores à arrematação, em consequência de previsão do edital.

A questão submetida a julgamento foi cadastrada no sistema de recursos repetitivos do STJ como Tema 1.134. Além disso, o colegiado determinou a suspensão do trâmite de todos os processos, individuais ou coletivos, que versem sobre a mesma matéria, nos quais tenha havido a interposição de recurso especial ou de agravo em recurso especial, em segundo grau de jurisdição ou no STJ.

## **CARF: O Tribunal administrativo poderá julgar casos em sessões virtuais sem limite de valor**

Com a publicação da Portaria 3.125/2022[7], foi revogada a norma do parágrafo 2º do artigo 53 do Regimento Interno do CARF, que limitava o julgamento em sessões não presenciais aos casos que não ultrapassassem R\$ 36 milhões de reais. Segundo informações oficiais, em janeiro de 2022 tramitavam no conselho 90,1 mil processos que somavam R\$ 1 trilhão de reais. Com a medida, será possível a redução desse montante acumulado.

## **STF: dispositivo que combate a dissimulação em planejamentos tributários é constitucional**

Para a Corte, por maioria de votos, o fisco pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulem a ocorrência do fato gerador dos tributos, nos termos do § único do art. 106 do CTN[8]. Para reconhecimento da constitucionalidade da norma, entendeu-se que o seu objetivo é conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária, mas ao princípio da lealdade tributária. Contudo, o entendimento não retira incentivo ou proíbe o planejamento tributário de pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar economia fiscal, desde que por vias legítimas e mediante comportamentos coerentes com a ordem jurídica. Desse modo, pode buscar a redução da carga tributária, evitando, lícitamente, condutas que configurem fatos geradores de tributos.

---

[8] ADI nº 2446. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Relatora: Min. Cármen Lúcia.

A questão submetida a julgamento foi cadastrada no sistema de recursos repetitivos do STJ como Tema 1.134. Além disso, o colegiado determinou a suspensão do trâmite de todos os processos, individuais ou coletivos, que versem sobre a mesma matéria, nos quais tenha havido a interposição de recurso especial ou de agravo em recurso especial, em segundo grau de jurisdição ou no STJ.

## **CARF: O Tribunal administrativo poderá julgar casos em sessões virtuais sem limite de valor**

Com a publicação da Portaria 3.125/2022[7], foi revogada a norma do parágrafo 2º do artigo 53 do Regimento Interno do CARF, que limitava o julgamento em sessões não presenciais aos casos que não ultrapassassem R\$ 36 milhões de reais. Segundo informações oficiais, em janeiro de 2022 tramitavam no conselho 90,1 mil processos que somavam R\$ 1 trilhão de reais. Com a medida, será possível a redução desse montante acumulado.

## **STF: dispositivo que combate a dissimulação em planejamentos tributários é constitucional**

Para a Corte, por maioria de votos, o fisco pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulem a ocorrência do fato gerador dos tributos, nos termos do § único do art. 106 do CTN[8]. Para reconhecimento da constitucionalidade da norma, entendeu-se que o seu objetivo é conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária, mas ao princípio da lealdade tributária. Contudo, o entendimento não retira incentivo ou proíbe o planejamento tributário de pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar economia fiscal, desde que por vias legítimas e mediante comportamentos coerentes com a ordem jurídica. Desse modo, pode buscar a redução da carga tributária, evitando, lícitamente, condutas que configurem fatos geradores de tributos.

---

[8] ADI nº 2446. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Relatora: Min. Cármen Lúcia.

## **STJ entende que renúncia de créditos tributários por liminar afasta aplicação de juros de mora**

A Segunda Turma do STJ, por unanimidade[9], definiu que o contribuinte deve usufruir do afastamento de multa de mora sobre a dívida decorrente da concessão de liminar, no âmbito federal, mesmo que posteriormente renuncie ao direito sobre o qual se funda mandado de segurança. Ainda que o contribuinte tenha renunciado ao direito, reestabelecendo-se a condição de devedor, impõe-se apenas o recolhimento do tributo, sem a incidência da multa de mora, sob pena de ofensa à segurança jurídica.

## **Regulamentada a obrigação de Declaração Padronizada do ISSQN**

Na última sexta-feira, 13.05.22, foi publicada no Diário Oficial a Resolução CGOA 4/2022, que regulamenta a obrigação acessória de padrão nacional, denominada de Declaração Padronizada do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN (DEPISS). Referida Resolução destina-se à declaração das operações de prestação de serviços e do ISSQN incidente sobre alguns tipos de serviços. A declaração deverá ser entregue mensalmente, até o dia 25 do mês, pelos contribuintes e responsáveis pelo recolhimento do ISSQN, por meio de sistema eletrônico de padrão unificado em todo território nacional, que contenha as funcionalidades e observe os parâmetros definidos na Resolução. Devem ser declarados todos os serviços prestados, discriminados por tomador do serviço e por Município ou Distrito Federal do domicílio dele. Caso não haja movimento de serviço prestado para determinado ente federado, o prestador deve declarar tal situação no documento a ser enviada ou em tela a ser exibida pelo sistema, após a validação do arquivo. Para mais informações, acesse a íntegra da Resolução CGOA 4/2022[10]

---

[9] Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n. 955896. Julgado em 19/04/2022 e publicado em 25/04/2022.

[10]<https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=13/05/2022&jornal=530&pagina=234&totalArquivos=404>.

## **Lucros de empresa controlada em país com tratado com o Brasil não são tributados**

Após a aplicação do desempate pró-contribuinte, o colegiado da 1ª Turma da Câmara Superior do Carf entendeu, no âmbito do processo 16561.720063/201474, que os lucros auferidos por controladas de empresas brasileiras localizadas em países que possuem tratado de bitributação com o Brasil devem ser tributados apenas nos países de domicílio. Os conselheiros entenderam que o artigo 7º dos acordos protege o contribuinte. Para a relatora, conselheira Lívia de Carli Germano, o artigo 7º de ambos os tratados de bitributação bloqueiam o direito de tributação dos lucros no Brasil, uma vez que a norma estabelece que a tributação é de competência exclusiva do país de residência da empresa.

# ARTIGOS

IAT



# ***Novo Marco Legal do Saneamento, variações regulatórias e consequências tributárias***

## ***Delimitação de despesas e de seu tratamento tributário para composição do preço dos serviços de saneamento básico***

**por Tácio Lacerda Gama[1]  
por Viviane Câmara Strachicini[2]**

### **Introdução**

Com a vigência do Novo Marco Legal, é atribuído especial relevo à regulamentação do serviço, com ênfase para a delimitação dos critérios para composição tarifária e da equação econômico-financeira do contrato, do conteúdo material das atividades e das obrigações impostas a seus prestadores. Essa regulamentação será realizada por meio de atuação direta das entidades fiscalizadoras eleitas pelos titulares dos serviços, com base em parâmetros nacionais estabelecidos pela ANA (Agência Nacional das Águas).

Será possível, ao mesmo tempo, (1) delimitar de forma mais clara o que compõem despesas e custos necessários da operação e (2) uniformizar, perante a Receita Federal, quais despesas poderão ser enquadradas como dedutíveis e quais se amoldarão ao conceito de insumo para fins de apuração da base do IRPJ e da CSLL e de créditos de PIS/COFINS.

---

[1] Presidente do IAT. Mestre e Doutor em Direito Público pela PUC-SP. Professor dos cursos de graduação e pós-graduação da PUC-SP e do IBET. Advogado

[2] Pesquisadora do IAT. Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Advogada.

Estes dois pontos serão decisivos para a composição da tarifa da prestação. Com o correto dimensionamento das obrigações assumidas e da posição da Receita a respeito de sua efetiva necessidade para o processo de prestação do serviço, haverá ganhos na manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, com melhora na atratividade dos investimentos a serem realizados no setor.

As atribuições da ANA, se bem exercidas, contribuirão não para que se passe a afirmar que toda e qualquer despesa preenche os critérios para dedução ou tomada de créditos, mas para que seja possível precificar adequadamente qual o custo tributário a ser avaliado na composição do preço e nos reajustes tarifários a serem realizados ao longo do tempo e reduzir riscos de geração de passivos tributários.

### **Regime jurídico da prestação de serviços públicos de saneamento básico na Lei 11.445/2007 e o papel da ANA**

As diretrizes nacionais para a prestação do serviço são consolidadas pela Lei 11.445/2007, cuja mais recente alteração foi promovida pela Lei 14.026/2020 - Novo Marco Legal. O diploma normativo descreve essas atividades como serviços públicos e estabelece extensa disciplina jurídica de sua prestação, elencando diversos princípios e regras a serem observados pelos responsáveis por seu desenvolvimento.

Ali, são estabelecidas regras gerais para definições dos serviços, obrigações de seus prestadores, padrões de qualidade, composição da remuneração, situações de extinção do contrato, dentre outros. Mas essas regras gerais não esgotam os pormenores de cada prestação a ser contratada e desenvolvida por cada um dos titulares dos serviços e seus delegatários.

O Novo Marco Legal alterou a legislação geral do saneamento com o objetivo especial de promover a universalização do serviço e atrair investimentos privados. Como um dos principais meios para esses fins, ampliou a competência regulamentar da ANA, instituída e disciplinada pela

Lei 9.984/2000, que passa a ter papel decisivo na delimitação material dos serviços e na eleição de critérios para a composição do preço da prestação.

Essas modificações terão função decisiva na delimitação das despesas dos concessionários e a conformação do preço a ser cobrado pela prestação do serviço. Será possível identificar cada uma das despesas que possuem relação direta com o processo de prestação de serviços, ou que decorrem de obrigatoriedade normativa conforme padrões de qualidade e metas de universalização do serviço. Conseqüentemente, será mais simples distinguir essas despesas usuais, necessárias, essenciais e relevantes das demais, reduzindo-se ou afastando os riscos de autuação e de geração de contencioso tributário, que geram insegurança jurídica e afetam diretamente a composição da equação do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos.

Vejamos, a seguir, como isso deverá ocorrer, consideradas as novas disposições legais sobre o tema.

### **Critérios legais para a composição da tarifa e competência da ANA**

Como dissemos, a legislação estabelece os contornos da prestação do serviço de saneamento básico, que possibilitam delimitar o conteúdo material de cada uma das atividades a serem desenvolvidas pelas prestadoras. Além disso, apresenta definições das normas constituem obrigações a serem cumpridas pelos prestadores do serviço, sejam eles concessionários do serviço ou entidades da administração pública responsáveis por seu desenvolvimento. Ela delimita a forma e os padrões de qualidade a serem cumpridos, compreendendo condições necessárias à própria vigência dos contratos de delegação da prestação – para o caso de concessões – e, portanto, do desenvolvimento das atividades responsáveis pelo auferimento de receita pelas prestadoras.

Se a legislação estabelece obrigações a serem cumpridas pelos prestadores como condição à concessão do serviço - padrões de qualidade, regras de universalização, compromissos socioambientais e assim por diante -, todos esses deveres representam despesas assumidas por aquele que se disponha a prestar o serviço de saneamento básico, sob pena de descumprimento da contratação.

E em respeito ao princípio do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, esses deveres precisam ser devidamente listados, categorizados e, claro, precificados[3].

Na forma como desenhada a prestação do serviço após o Novo Marco Legal, será possível a pormenorização dessas despesas ligadas diretamente ao cumprimento dessas obrigações e sua padronização em esfera nacional, bem como sua delimitação específica em esferas regionais – conforme a formação dos interesses local e comum, de que trata o art. 8º da Lei 11.445/2007. Será possível, também, a criação de uma base normativa que dê suporte ao conjunto probatório que virá a embasar os gastos do prestador com despesas usuais, necessárias e diretamente vinculadas à prestação.

No âmbito concreto e regionalizado, o titular do serviço deverá definir a entidade responsável pela regulação e fiscalização dos serviços, e, também, criar normas gerais e concretas que estabeleçam os planos de saneamento básico, estabeleçam metas e indicadores de desempenho e mecanismos de aferição de resultados, definam parâmetros mínimos da prestação e tracem direitos e deveres dos usuários.

Essa delimitação de metas, obrigações e padrões de qualidade em esfera regional observará um padrão nacional, estabelecido pelas regras da ANA. De acordo com o art. 25-A da Lei 11.445/2007, com a redação que lhe foi conferida pelo novo marco legal, a ANA instituirá normas de referência para a regulação da prestação dos serviços públicos de saneamento básico por seus titulares e suas entidades reguladoras e fiscalizadoras. Então toda essa regulamentação exercida de acordo com as competências regulamentares dos titulares comporá regras mais ou menos uniformes, cujas diferenças deverão se prestar, apenas, a atender as especificidades de cada área de prestação e espécie de serviço desenvolvido.

---

[3] As regras de prestações incluem metas de expansão e de redução de perdas na distribuição de água; de qualidade na prestação do serviço; de eficiência no uso de recursos naturais, de delimitação de fontes de receitas alternativas e de projetos associados e, ainda, a metodologia de cálculo de eventual indenização relativa aos bens reversíveis não amortizados por ocasião da extinção do contrato Art. 10-A da Lei 11.445/2007, com redação conferida pela Lei 14.026/2020.

Com isso, há uma normatização que atribui critérios de segurança concretos à prestação e as obrigações individualmente assumidas pelo concessionário e, ao mesmo tempo, uma expectativa de que esses critérios dialogarão com regras mais gerais eleitas em âmbito nacional.

De acordo com o novo art. 4º-A, inserido à Lei 9.984/2000 pelo Novo Marco Legal, as normas de referência instituídas pela ANA, que dirigirão a regulamentação pelos agentes reguladores regionais, terão como objetivo estabelecer padrões nacionais relacionados aos principais aspectos da contratação e da prestação dos serviços de saneamento, que envolvem o estabelecimento de padrões, de qualidade, a regulação da composição do preço (tarifa), o estabelecimento das metas de universalização, a criação de critérios da contabilidade regulatória, o estabelecimento de deveres ambientais e de ampliação e universalização da rede[4].

Assim, são colocadas as condições para a concepção de um cenário de maior segurança concreta das relações jurídicas estabelecidas entre os prestadores, os titulares da prestação e os seus consumidores. Desde a legislação que dispõe sobre a regulamentação do serviço até a sua regulamentação pelas agências reguladoras regionais, espera-se que a padronização normativa facilite o estabelecimento de critérios claros a respeito da conformação material dos serviços, da delimitação do que constituem os direitos e obrigações das prestadoras, e, em especial, da forma de composição do preço a ser cobrado do usuário final.

---

[4] Art. 4º-A. A ANA instituirá normas de referência para a regulação dos serviços públicos de saneamento básico por seus titulares e suas entidades reguladoras e fiscalizadoras, observadas as diretrizes para a função de regulação estabelecidas na Lei nº 11.445, de 5 de janeiro de 2007. § 1º Caberá à ANA estabelecer normas de referência sobre: I - padrões de qualidade e eficiência na prestação, na manutenção e na operação dos sistemas de saneamento básico; II - regulação tarifária dos serviços públicos de saneamento básico, com vistas a promover a prestação adequada, o uso racional de recursos naturais, o equilíbrio econômico-financeiro e a universalização do acesso ao saneamento básico; III - padronização dos instrumentos negociais de prestação de serviços públicos de saneamento básico firmados entre o titular do serviço público e o delegatário, os quais contemplarão metas de qualidade, eficiência e ampliação da cobertura dos serviços, bem como especificação da matriz de riscos e dos mecanismos de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro das atividades; IV - metas de universalização dos serviços públicos de saneamento básico para concessões que considerem, entre outras condições, o nível de cobertura de serviço existente, a viabilidade econômico-financeira da expansão da prestação do serviço e o número de Municípios atendidos; V - critérios para a contabilidade regulatória VI - redução progressiva e controle da perda de água; VII - metodologia de cálculo de indenizações devidas em razão dos investimentos realizados e ainda não amortizados ou depreciados; VIII - governança das entidades reguladoras, conforme princípios estabelecidos no art. 21 da Lei nº 11.445, de 5 de janeiro de 2007; IX - reúso dos efluentes sanitários tratados, em conformidade com as normas ambientais e de saúde pública; X - parâmetros para determinação de caducidade na prestação dos serviços públicos de saneamento básico; XI - normas e metas de substituição do sistema unitário pelo sistema separador absoluto de tratamento de efluentes; XII - sistema de avaliação do cumprimento de metas de ampliação e universalização da cobertura dos serviços públicos de saneamento básico; XIII - conteúdo mínimo para a prestação universalizada e para a sustentabilidade econômico-financeira dos serviços públicos de saneamento básico. § 2º As normas de referência para a regulação dos serviços públicos de saneamento básico contemplarão os princípios estabelecidos no inciso I do caput do art. 2º da Lei nº 11.445, de 5 de janeiro de 2007, e serão instituídas pela ANA de forma progressiva.

E melhores definições de receitas e despesas advindos da prestação significarão avanços na definição do que é necessário à prestação do serviço e ao desenvolvimento de atividades acessórias, temas que, como veremos, são especialmente relevantes para os objetos deste trabalho: a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e de créditos no regime não cumulativo de PIS/COFINS.

De um lado, a criação de mecanismos para uma melhor documentação do que é gasto pelas prestadoras e sua relação com os critérios de prestação estabelecidos pelo titular do serviço com atenção à regulamentação da ANA em âmbito nacional. De outro, a segurança de que esses critérios estão avalizados por entendimentos mais uniformes da Receita Federal do Brasil, que poderá, a partir das regras mais claras da prestação, editar atos normativos interpretativos que estabeleçam desde logo, o que pode e o que não pode.

Se determinada despesa categorizada pela ANA não é considerada usual pela RFB, tal circunstância será, desde logo, considerada na composição tarifária. Se, por outro lado, o órgão entenda que somente nas hipóteses tais e quais se dará essa usualidade, a prestadora estará melhor habilitada a comprovar seu lugar no processo que constitui sua atividade-fim. Com a melhor precificação do serviço, há ganhos para os estudos do equilíbrio econômico-financeiro daquela contratação.

É assim, com atuação em favor da edição de regras claras, tanto para o que será tributado, quanto para o que não será, que se desenvolve um cenário de maior atratividade do investimento e, então, de universalização do serviço por meio da captação do investimento privado.

Falamos, a seguir, de como mais especificamente essas delimitações de despesas e vinculação com os processos de saneamento básico contribui para maior segurança na composição das bases do IRPJ e da CSLL e na classificação dos insumos necessários à atividade, para fins de apuração de PIS/COFINS no regime não cumulativo.

## **Critérios regulamentares no Novo Marco Legal e a delimitação de receitas normais e necessárias e de insumos da prestação de serviços de saneamento básico**

Neste tópico, trataremos das perspectivas que a regulamentação da ANA relacionadas à composição tarifária, delimitação material do serviço e listagem de obrigações a serem assumidas, que servirão de normas de referência tanto para a regulamentação pelas agências reguladoras regionais, quanto para a composição dos contratos de prestação de serviços, trará para uma melhor precificação das despesas da atividade e, ainda, para uma mais adequada classificação delas como usuais, necessárias (para IRPJ e CSLL) e relevantes e essenciais (para PIS/COFINS).

Inicialmente, traremos breves considerações a respeito dos critérios normativos que ditam cada uma das sistemáticas – dedutibilidade de despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e apuração de PIS/COFINS pelo regime não cumulativo.

Em seguida, apresentaremos a correlação a ser traçada entre esses critérios e a competência regulamentar atribuída à ANA, destacando como o seu exercício, se bem realizado, poderá trazer maior segurança jurídica e, nessa medida, maior atratividade ao investimento no setor, possibilitando, inclusive, pontes com a Receita Federal do Brasil.

### **Insumos e despesas usuais e necessárias: definições**

#### **Despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL**

O art. 153, III da CF outorga à União competência para instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. O CTN, por sua vez, prevê, em seus art. 43, definições de renda e proventos de qualquer natureza, sendo: (i) a renda o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e (ii) proventos de qualquer natureza os demais acréscimos patrimoniais.[5]

---

[5] “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

Além disso, preveem os arts. 195, I, c, e 149 da Constituição Federal a competência para instituição de contribuição sobre o lucro para financiamento da seguridade social. Tal como se dá no caso do Imposto sobre a Renda, o pressuposto material de cobrança dessa contribuição, considerada a competência constitucional para sua instituição, é o resultado positivo obtido do confronto entre receitas e custos e despesas num determinado período de tempo a ser definido em lei.[6] A Contribuição sobre o Lucro não é objeto de tratamento específico em Lei Complementar, mas a legislação ordinária hoje vigente responsável por sua instituição estabelece que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento aplicáveis ao IRPJ.[7]

Para haver renda tributável é necessário e relevante considerar, num certo período, não apenas os fatos que contribuem para o acréscimo do patrimônio, mas também aqueles que implicam sua diminuição, sendo algo próximo de um “encontro de contas”[8]. Por decorrer de confronto entre o que Luiz Cesar Souza de Queiroz denomina fatos acréscimos e fatos decréscimos é que se pode afirmar que o Imposto sobre a Renda pode incidir sobre o lucro. Leciona Roque Antonio Carrazza ao tratar da base de cálculo possível do IRPJ na Constituição Federal, que a própria Constituição Federal, “sistematicamente interpretada”, sinaliza que a base de cálculo possível do IRPJ é o lucro “(receitas menos custos e despesas) obtido durante o exercício financeiro (ou período de apuração menor, desde que previsto em lei” (CARRAZZA, 2006, p. 99).

---

[6] Para nós, importa o exame em especial dos critérios da regra-matriz de incidência dos tributos preestabelecidos na norma de competência dos tributos, que nos permitirá compreender o potencial enquadramento dos fatos econômicos praticados pelas concessionárias e permissionárias aos arquétipos constitucionais de incidência. Para este fim, a compreensão da competência para instituição sobre o Lucro basta, especialmente considerada a legislação hoje vigente que de fato aproxima o tratamento legal do tema. Mas deve-se fazer ressalva de que o estudo das regras matrizes de incidência deve considerar as peculiaridades previstas na legislação ordinária relacionadas a cada uma das figuras. Destacamos, inclusive, que a competência para instituição de contribuições possui peculiaridade em relação à dos impostos. Na dos impostos, os enunciados de autorização qualificam sujeitos como competentes para instituir tributos sobre certas materialidades; na das contribuições, a criar normas voltadas à consecução de certas finalidades ou, ainda, para gravar materialidades e atingir finalidades. É este o caso da contribuição sobre o lucro: para instituição de Contribuição sobre o Lucro a União Federal deve instituir lei que preveja a cobrança de um tributo sobre a materialidade lucro, sendo preciso, também, que este tributo tenha como finalidade legal prevista o financiamento da seguridade social. Há, portanto, peculiaridade quanto à competência outorgada para instituição de cada um deles, não se devendo considerar que estejam submetidas a um regime único.

[7] Assim dispõem o art. 6º da Lei 7.689/1988 e o art. 57 da Lei 8.981/1995.

[8] A ideia de um conceito constitucional de renda como confronto entre entradas e saída num determinado momento foi defendida por José Artur Lima Gonçalves, em estudo referencial sobre o tema (GONÇAVES, 2002). Nesse mesmo sentido, as lições de Paulo de Barros Carvalho, que destaca o “caráter dinâmico insito à ideia de renda” (CARVALHO, 2015, p. 700).

Além disso, preveem os arts. 195, I, c, e 149 da Constituição Federal a competência para instituição de contribuição sobre o lucro para financiamento da seguridade social. Tal como se dá no caso do Imposto sobre a Renda, o pressuposto material de cobrança dessa contribuição, considerada a competência constitucional para sua instituição, é o resultado positivo obtido do confronto entre receitas e custos e despesas num determinado período de tempo a ser definido em lei.[6] A Contribuição sobre o Lucro não é objeto de tratamento específico em Lei Complementar, mas a legislação ordinária hoje vigente responsável por sua instituição estabelece que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento aplicáveis ao IRPJ.[7]

Para haver renda tributável é necessário e relevante considerar, num certo período, não apenas os fatos que contribuem para o acréscimo do patrimônio, mas também aqueles que implicam sua diminuição, sendo algo próximo de um “encontro de contas”[8]. Por decorrer de confronto entre o que Luiz Cesar Souza de Queiroz denomina fatos acréscimos e fatos decréscimos é que se pode afirmar que o Imposto sobre a Renda pode incidir sobre o lucro. Leciona Roque Antonio Carrazza ao tratar da base de cálculo possível do IRPJ na Constituição Federal, que a própria Constituição Federal, “sistematicamente interpretada”, sinaliza que a base de cálculo possível do IRPJ é o lucro “(receitas menos custos e despesas) obtido durante o exercício financeiro (ou período de apuração menor, desde que previsto em lei” (CARRAZZA, 2006, p. 99).

---

[6] Para nós, importa o exame em especial dos critérios da regra-matriz de incidência dos tributos preestabelecidos na norma de competência dos tributos, que nos permitirá compreender o potencial enquadramento dos fatos econômicos praticados pelas concessionárias e permissionárias aos arquétipos constitucionais de incidência. Para este fim, a compreensão da competência para instituição sobre o Lucro basta, especialmente considerada a legislação hoje vigente que de fato aproxima o tratamento legal do tema. Mas deve-se fazer ressalva de que o estudo das regras matrizes de incidência deve considerar as peculiaridades previstas na legislação ordinária relacionadas a cada uma das figuras. Destacamos, inclusive, que a competência para instituição de contribuições possui peculiaridade em relação à dos impostos. Na dos impostos, os enunciados de autorização qualificam sujeitos como competentes para instituir tributos sobre certas materialidades; na das contribuições, a criar normas voltadas à consecução de certas finalidades ou, ainda, para gravar materialidades e atingir finalidades. É este o caso da contribuição sobre o lucro: para instituição de Contribuição sobre o Lucro a União Federal deve instituir lei que preveja a cobrança de um tributo sobre a materialidade lucro, sendo preciso, também, que este tributo tenha como finalidade legal prevista o financiamento da seguridade social. Há, portanto, peculiaridade quanto à competência outorgada para instituição de cada um deles, não se devendo considerar que estejam submetidas a um regime único.

[7] Assim dispõem o art. 6º da Lei 7.689/1988 e o art. 57 da Lei 8.981/1995.

[8] A ideia de um conceito constitucional de renda como confronto entre entradas e saída num determinado momento foi defendida por José Artur Lima Gonçalves, em estudo referencial sobre o tema (GONÇAVES, 2002). Nesse mesmo sentido, as lições de Paulo de Barros Carvalho, que destaca o “caráter dinâmico insito à ideia de renda” (CARVALHO, 2015, p. 700).

Dito isso, temos que a conformação da renda tributável decorrerá, necessariamente, do confronto entre o produto decorrente da atividade econômica desempenhada e as despesas decorrentes desse processo. A legislação federal que institui a tributação sobre o lucro estabelece, então, os critérios para apuração tanto do produto decorrente das atividades econômicas quanto dos valores a serem considerados como dedutíveis, para que se possa apurar o que houve, de fato, de acréscimo ao patrimônio qualificável como renda.

De acordo com a legislação vigente, são dedutíveis as despesas assim ditas operacionais, isto é, aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Excluem-se da definição do conceito, com isso, todos aqueles gastos feitos por mera liberalidade da pessoa jurídica, não essenciais à realização de suas atividades sociais[1]. Prescreve o artigo 311 do RIR/2018, que faz referência ao art. 47 da Lei 4.506/1964:

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

O texto legal vincula a possibilidade de dedução de um gasto a seu enquadramento no conceito de despesa operacional, cuja definição, prevista na Lei 4.506/1964, compreende as despesas necessárias e usuais da pessoa jurídica.

- são necessárias as despesas incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa: trata-se das despesas sem as quais determinada atividade econômica não seria possível (art. 47, § 1º);
- são usuais ou normais as despesas relacionadas ao exercício das operações da empresa: as despesas normais vinculam-se as atividades econômicas compreendidas na realização do objeto social da pessoa jurídica (art. 47, § 2º).

Portanto, são operacionais – e, assim, dedutíveis – as despesas incorridas pela pessoa jurídica para, no regular exercício de suas atividades sociais, desenvolver as atividades econômicas a que se propõem, atendendo seus fins sociais e estatutários. Neste ponto cabe destacar que não há, na legislação federal, uma discriminação das despesas consideradas dedutíveis para cada atividade. O exame deve ser realizado conforme as especificidades de cada atividade econômica – despesas necessárias ao seu desenvolvimento – e os objetivos sociais a que se propõe cada uma das pessoas jurídicas.

A Receita Federal do Brasil, órgão responsável pela fiscalização desses tributos (IRPJ e CSLL) considera, de forma genérica, que as despesas intrinsecamente relacionadas com as atividades da Empresa são consideradas operacionais e, como tais, podem ser deduzidas para fins de apuração do lucro real[9]. O CARF segue também esse entendimento: entende que a partir do exame de necessidade das despesas frente à legislação e as especificidades da atividade econômica do contribuinte é que se pode aferir a dedutibilidade de cada uma das despesas.[10]

---

[9] DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. FORMAÇÃO PROFISSIONAL DE EMPREGADOS. São dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, assim entendidas aquelas essenciais e usuais ou normais a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas às fontes produtoras de rendimentos. (Solução de Consulta COSIT 74/2014).

ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA E ADMINISTRATIVA. PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. DESPESA NECESSÁRIA. DEDUÇÃO. As importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, podem ser deduzidas como despesas operacionais, desde que consideradas necessárias à atividade da empresa. (Solução de Consulta COSIT 310/2017)

[10] DESPESAS. NECESSIDADE. COMPROVAÇÃO. GLOSA. A procedência ou improcedência das glosas de despesas deve ser aferida a partir do exame da necessidade das referidas despesas à luz dos critérios fixados na legislação, bem como a partir da comprovação por parte do sujeito passivo, mediante documentação hábil e idônea. (Acórdão 1302-003.995. Rel. Cons. Paulo Henrique Silva Figueiredo. Julgado em 15/10/2019).

DESPESAS OPERACIONAIS. NECESSIDADE E USUALIDADE. DEDUTIBILIDADE. Demonstrada a necessidade e usualidade das despesas por meio de conjunto probatório hábil e idôneo - comprovação e escrituração, devem tais dispêndios serem considerados dedutíveis. (Acórdão 1201-003.350. Rel. Cons. Gisele Barra Bossa. Julgado em 10/12/2019).

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. NECESSIDADE, USUALIDADE E NORMALIDADE. De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, em seu art. 299, são dedutíveis, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as despesas operacionais que preencham os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade, desde que devidamente comprovadas. As despesas pagas por mera liberalidade não são passíveis de dedução na apuração dos referidos tributos. (Acórdão 1401-003.642. Rel. Cons. Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Julgado em 13/08/2019).

DESPESAS. VEÍCULOS DE PASSEIO. DEDUTIBILIDADE. As despesas pagas ou incorridas pela entidade com veículos de passeio são passíveis de dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando a utilização destes for intrinsecamente relacionada com a produção ou comercialização dos bens e serviços da entidade. (Acórdão 1302-004.128. Rel. Cons. Flavio Machado Vilhena Dias. Julgado em 12/11/2019).

JUROS INCIDENTES SOBRE MÚTUO. DESPESA OPERACIONAL. DEDUTIBILIDADE. Uma vez comprovado que a empresa utilizou os recursos provenientes de mútuo firmado com empresa do mesmo grupo para desenvolvimento de suas atividades, as despesas com os juros incidentes, que são compatíveis aos valores de mercado, devem ser enquadradas como necessárias, sendo, portanto, dedutíveis. (Acórdão 1201-003.084. Rel. Cons. Luis Henrique Marotti Toselli. Julgado em 13/08/2019).

É também nesse sentido é o entendimento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região[11].

Sob essa perspectiva, deve-se considerar que as despesas havidas para o exercício das atividades intrinsecamente relacionadas com a manutenção da fonte produtora e o exercício normal das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas, porque somente por meio dessa redução é que se pode auferir, ao fim, a renda decorrente do exercício daquela atividade econômica.

Mas como delimitar quais despesas terão esse caráter usual e necessário? Para cada operação econômica, para cada objeto social e até para cada contrato firmado, haverá despesas que serão imprescindíveis e despesas que nada dirão com aquela atividade. Um mesmo produto será, ao mesmo tempo, necessário à determinadas atividades econômicas e despiciendo para outras.

Exatamente por isso, a análise da dedutibilidade de despesas é absolutamente vinculada a elementos concretos, afetos àquela atividade específica. Há, pois, uma esfera de indefinição a ser preenchida conforme cada setor e cada processo econômico.

É nesse ponto que a regulação proposta pelo Novo Marco Legal, que aperfeiçoa os critérios regulatórios já existentes na legislação que lhe precede, assume especial relevância. Antes de entrar especificamente nessa análise, abordaremos, ainda, os critérios para caracterização de insumos sob a perspectiva do regime não cumulativo de apuração do PIS/COFINS.

---

[11] DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. DEDUÇÃO DE DESPESAS OPERACIONAIS. BASE DE CÁLCULO DE IRPJ E CSLL. ART. 299, DO RIR/99. LAUDO PERICIAL. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA PARCIALMENTE ACEITA. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. RECURSOS DE APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL DESPROVIDOS. 1. Depreende-se do § 1º, do art. 47, da Lei nº 4.506/1964, que são necessárias as despesas pagas ou incorridas para realizar as transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Tais despesas são consideradas operacionais e a legislação autoriza seu abatimento na apuração do lucro operacional (art. 43). 2. O Parecer Normativo CST nº 32/1981 declarou que o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos, sintetizando, que despesa normal é "aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária". (...) (ApelRemNec 0021226-31.2007.4.03.6100, Desembargador Federal Antonio Cedinho, TRF3 - Terceira Turma, e-DJF3 Judicial 1 Data:20/10/2016.)

## Insumos para tomada de créditos de PIS/COFINS no regime não cumulativo

A apuração de créditos pela sistemática não-cumulativa se dá com fundamento nas Leis n. 10.637/02 e 10.833/03. O art. 3º destas Leis determina a forma como é operacionalizada a não cumulatividade, identificando créditos a serem apurados pela aplicação da alíquota do tributo sobre as despesas expressamente autorizadas pela legislação, dentre as quais os bens e serviços classificáveis como insumos[12] na prestação do serviço.

Tendo em vista que a legislação não definiu o conceito de insumo, a Receita Federal editou uma série de atos normativos, buscando restringir sua utilização, notadamente: (i) Instruções Normativas RFB nº 247/02, 358/03 e 404/04; (ii) Soluções de Consulta DISIT nº. 14/2011[13] e 5011/2015[14]. Segundo estes atos normativos infralegais, somente seriam considerados insumos os bens aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviço. Tal noção se confundia, por isso, com a ideia de crédito físico do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Esse entendimento, no entanto, encontra-se superado. Atualmente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais adota o mesmo posicionamento do E. STJ, proferido em sede de recurso repetitivo (REsp repetitivo n. 1.221.170): insumo é aquilo que é essencial ou relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, consideradas as especificidades de seu processo de produção:

---

[12] “Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº. 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;”

[13] “INSUMOS APLICADOS NA FABRICAÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. DIREITOS AUTORAIS. IMPOSSIBILIDADE. Consideram-se insumos, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No caso de bens, para que estes possam ser considerados insumos, é necessário que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado, o que não ocorre no caso dos direitos autorais. (...)” (destacamos).

[14] “ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. EMENTA: PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO. [...] É condição para que os serviços de manutenção gerem crédito o emprego em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços. [...]” (Destacamos)

(...) 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. (...)

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

A partir da fixação deste entendimento pelo STJ, a jurisprudência do CARF vem se consolidando no mesmo sentido. Hoje, é pacífico no âmbito daquele Tribunal Administrativo o entendimento de que o conceito de insumo está vinculado aos critérios de essencialidade e relevância do bem ou serviço em relação ao processo produtivo. A aplicação desses critérios exige, também para o CAF, a análise da especificidade de cada caso concreto. Nesse sentido:

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR). (CARF, Acórdão n. 3201-005.563, Processo n. 10983.911359/2011-11, Rel. Cons. Leonardo Correia Lima Macedo, j. 21.08.2019)

Desdobrando os critérios definidos no Recurso Especial repetitivo 1.221.170, a PGFN emitiu o Parecer Normativo n. 5/2018, por meio do qual explicita os critérios para aferição da essencialidade e da relevância do bem, para fins de seu enquadramento no conceito de insumo:

(...) o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

167. Segundo a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o 'critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço': a.1) 'constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço'; a.2) 'ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência'; b) já o critério da relevância 'é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja': b.1) 'pelas singularidades de cada cadeia produtiva'; b.2) 'por imposição legal'.

Assim, consideradas as singularidades de cada cadeia produtiva, bem como as imposições normativas previstas às empresas no seu desenvolvimento como parte desse processo é que se pode identificar os insumos daquela atividade econômica específica.

Por essa razão, após o novo entendimento firmado pelo STJ não mais é possível afirmar que determinada despesa é dedutível sem que sejam consideradas as especificidades do processo produtivo a que se enquadram. Essa perspectiva deve orientar, então, a verificação do direito a crédito por cada empresa em relação aos insumos de sua atividade, bem como a compreensão da jurisprudência aplicável ao caso. O foco não deve ser a despesa individualmente considerada, mas sua relação com o desenvolvimento das atividades econômicas próprias da pessoa jurídica.

Assim, não seria possível listar todas as despesas com bens e serviços que dão direito a crédito de PIS/COFINS, porque cada um deles será, para alguns casos, insumos e, para outros, despesas que não possuem essencialidade ou relevância para aquela atividade.

### **Insumos e despesas usuais e necessárias da prestação de serviços de saneamento e o papel regulamentar da ANA em âmbito nacional**

Como vimos, uma despesa usual ou necessária pode ser deduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo que os critérios de usualidade e necessidade decorrem de uma correlação estabelecida entre uma despesa e o desenvolvimento da atividade econômica a que se vincula. Além disso, uma despesa que atenda aos critérios de pertinência e essencialidade ao processo produtivo/prestação de serviço pode dar ensejo à tomada de créditos de PIS/COFINS na apuração dessas contribuições no regime não cumulativo.

Para ambos os casos, é preciso traçar uma relação entre aquela determinada despesa incorrida e a atividade econômica a que se insere. E dessa correlação decorre o tratamento tributário que será conferido à receita ou ao lucro correspondente, com efeitos diretos, portanto, na composição do preço e, em última instância, da formação do equilíbrio econômico-financeiro do contrato.

E nem sempre há consenso a respeito de qual despesa se insere nessas definições. Por vezes, despesas que o contribuinte – e, aqui inseridas as Empresas de Saneamento – entendem como usuais ou necessárias, consistem, na visão da RFB, meros custos ou liberalidades. De igual modo, despesas às quais o contribuinte pode atribuir status de essenciais e relevantes podem não se mostrar indispensáveis ao processo produtivo ou de prestação de serviços no entender da Receita.

E por mais que a Empresa se esforce em apresentar dados técnicos que embasem suas conclusões, sem padrões uniformes a tendência é a realização de autuações e criação de contencioso, com incertezas sobre as apurações de tributos, refletidas nas expectativas de lucro e dimensionamento de custos a serem avaliadas pelas entidades. Ideal seria que houvesse critérios predeterminados, que relacionem as despesas com sua atribuição no processo produtivo. E, de preferência, com diálogos com a Receita Federal, que emitisse atos normativos que emitissem de antemão seu entendimento sobre elas.

Então, se bem exercidas, as competências regulatórias da ANA oferecerão condições para que se possa ter clareza e conjunto probatório suficientes para que essas despesas tidas como usuais e necessárias sejam delimitáveis e componham a equação econômico-financeira de tal sorte que se possa saber (1) quais despesas são, em abstrato imprescindíveis para que sejam realizados os serviços de saneamento contratados, conforme os critérios legais da prestação - despesas necessárias do art. 47, § 1º da Lei 4.506/1964 –; (2) quais despesas são em abstrato relacionadas ao exercício das operações da empresa, relacionando-se de forma direta com o objeto social das prestadoras e com o contrato de concessão de serviços firmado - art. 47, § 2º da Lei 4.506/1964; (3) quais despesas, no caso concreto, compõem essa equação, conforme sua delimitação pela entidade autárquica regulamentar regional e o preço firmado no processo licitatório e no

contrato de prestação de serviços firmado, conforme a equação econômico-financeira específica daquela prestação.

Essa delimitação terá como ponto de partida fundamental, então, o exercício das novas atribuições da competência regulamentar da ANA, a quem competirá o estabelecimento de normas nacionais de referência, com critérios para composição da tarifa e equilíbrio econômico-financeiro, dos quais são elementos indissociáveis as despesas da prestação do serviço e os custos tributários a serem incorridos nesse processo.

Com a atribuição à ANA da função de delimitação material do serviço, do estabelecimento de padrões de qualidade, de metas de universalização, de obrigações ambientais e de redução de desperdício de água e de padrões de contabilidade regulatória, todos os instrumentos para que o tema do tratamento tributário das despesas seja melhor definido e uniformizado estão colocados.

Não se tratará de defender deduções e créditos ilimitados. Mas sim de criar consenso e padrões para conformação de provas que auxiliem a precificação do serviço e a manutenção do equilíbrio dos contratos. Se a meta do Novo Marco Legal é a atração do investimento privado, o primeiro passo é que se possa responder, desde a licitação, à pergunta: quanto vai custar?

## **Conclusão**

A atribuição de novas competências regulamentares à ANA alinha-se à perspectiva instituída pelo Novo Marco Legal de estabelecimento de condições de maior atratividade da atuação da iniciativa privada na prestação do serviço.

Como estratégia para a universalização do serviço, principal meta a ser atingida com a aprovação da nova legislação, espera-se que seja desenvolvido um cenário normativo regulamentar que possibilite o estabelecimento de critérios muito mais precisos de composição do equilíbrio econômico financeiro do contrato. Dentre eles, a identificação e categorização de despesas que constituirão o preço e sua relação com o processo de prestação dos serviços de saneamento definidos em lei.

Neste artigo, destacamos que se a ANA bem cumprir as competências regulatórias que lhes foram atribuídas pelo Novo Marco Legal, contribuirá para se possa ter clareza e conjunto probatório suficientes para a delimitação das despesas a serem compreendidas como usuais, necessárias, essenciais e relevantes para a prestação dos serviços definidos na Lei 11.445/2007.

Além disso, são postas todas as condições para abertura de diálogo com a Receita Federal do Brasil, que poderá, também, editar atos normativos infralegais que expressem seus entendimentos a respeito do atendimento desses critérios de dedutibilidade e creditamento das despesas havidas pelas empresas de saneamento na prestação desses serviços.

A oportunidade é a de reduzir o risco de contencioso tributário gerado por autuações de empresas de saneamento básico, e, assim, a atratividade do investimento e o atendimento às metas de universalização.

## Referências

AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. Concessões de serviços públicos. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto Sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006a.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

GAMA, Tacio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇAVES, José Artur Lima. Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

DAL POZZO, Augusto Neves. Aspectos Fundamentais do Serviço Público no Direito Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2012.

JUSTEN FILHO, Marçal. Algumas considerações acerca das licitações em matéria de concessão de serviços públicos. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, n. 1, p. 1-56, fev. 2005.

JUSTEN FILHO, Marçal. Teoria Geral das Concessões de Serviços Públicos. São Paulo: Dialética, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Serviços públicos e tributação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). Serviços públicos e direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2005b. p. 265-297.

MACIEL, Adhemar Ferreira. Concessão de serviço público - Equação financeira - Indenização. Revista de Direito Administrativo, v. 190, p. 185-194, 1992.

MARQUES NETO, Floriano Azevedo. Breves considerações sobre o equilíbrio econômico-financeiro nas concessões. Revista de informação legislativa, Brasília, v. 40, n. 159, p. 193-197, 2003.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Concessões. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

MEDAUAR, Odete. Direito administrativo moderno. 18. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. Licitação e contrato administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Serviço Público e Concessão de Serviço Público. São Paulo: Malheiros, 2017.

MOREIRA, André Mentis. A não cumulatividade dos tributos. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Disponibilidade econômica de renda e proventos. Princípio da realização da renda e princípio da capacidade contributiva. In: SILVA, Martins Ives Gandra da; PASIN, João Bosco Coelho (Coords.). Direito Tributário Contemporâneo: Estudos em homenagem a Luciano Amaro. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 23-42.

QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional. São Paulo: Forense, 2003.

TORRES, Heleno Taveira; MELO, Suzana Soares de. Concessões de serviços públicos e PPPs: aspectos financeiros e tributários. In: BERCOVICI, Gilberto; VALIM, Rafael (Orgs.). Elementos do direito de infraestrutura. São Paulo: Contracorrente, 2015. p. 115-159.

FREIRE, Andre Luiz. O Regime de Direito Público na Prestação de Serviços Públicos por Pessoas Privadas. São Paulo: Malheiros, 2014.

# ***Prejuízo Fiscal Acumulado e Encerramento das Atividades Empresariais - Reversão de Tributo Pago a Maior***

por **Fabrício Costa Resende de Campos** \*

Artigo publicado na Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas  
Ano IV - Número 23

SUMÁRIO: 1. Introdução - 2. Renda tributável: tentativa de delimitação do fato jurídico tributário - 3. Prejuízo fiscal: definição e breve histórico - 4. Análise abrangente e contínua da tributação pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas: incidência sobre fatos jurídicos tributários que não representam renda - 5. Conclusão - 6. Referências bibliográficas.

**Resumo:** O presente trabalho decorre de reflexões sobre a sistemática de apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, que aproveita as apurações contábeis e realiza ajustes próprios da legislação fiscal, resultando no chamado Lucro Diferido. Em razão das especificidades das normas tributárias, buscamos aprofundar na temática relativa ao prejuízo fiscal, tentando identificar os problemas relacionados ao seu surgimento e o adequado tratamento a ser dado à questão, visto que, por vezes, as empresas se extinguem com estoques de prejuízos fiscais não aproveitados.

**Palavras-chave:** Imposto sobre a Renda - Prejuízo Fiscal - Pagamento Indevido.

---

\*Advogado. Bacharelado em Ciências Contábeis pela PUC - SP

## 1. Introdução

As competências instituídas pela Constituição da República de 1988 limitam, ainda que em contornos gerais, a hipótese de incidência dos impostos ali previstos. O faz mediante termos que possuem significado e significância. E a Constituição utiliza termos diferenciados não sem razão, mas para estabelecer regras de competência. Por essa razão podemos falar em renda, receita bruta, faturamento, lucro, etc., como fenômenos próprios a determinar a incidência específica de cada ordem de tributos.

Ao imposto sobre a renda resta delimitado o termo auferir “renda”. Mas qual a sua definição?

A jurisprudência, doutrina e Fisco, neste ponto, não facilitam a vida dos contribuintes. Parece imperar um conceito meramente legalista de renda, ficando a cargo de o legislador ordinário determinar todos os fatos que afetariam a hipótese de incidência do tributo. Referida corrente é temerária. Não estabelecer critérios mínimos e máximos de atuação do legislador e Poder Executivo (que legisla mediante as medidas provisórias de urgência - competência residual), parece-nos atentar contra o próprio Estado de Direito, sujeito a regras de limitação do poder.

Não só o próprio substrato que define o momento adequado de incidência do imposto causa transtornos aos contribuintes, mas eventos jurídicos tributários conexos que afetam a própria base de cálculo do imposto são objetos de questionamentos. Dentro das diversas temáticas que envolvem o IRPJ temos o prejuízo fiscal, escolhido não por acaso como objeto deste estudo. Esse aspecto da tributação pelo imposto sobre a renda das pessoas jurídicas está presente em inúmeras discussões perante o Poder Judiciário e é base para realização de diversos planejamentos tributários.

A questão envolvendo a matéria passava, unicamente, pela compensação do prejuízo fiscal com eventuais lucros (real). As próprias medidas financeiras corretivas de planejamento tributário tomam unicamente a premissa de consumo do prejuízo fiscal através da compensação com base tributável.

Traremos os primeiros passos do novo enfoque a ser dado ao prejuízo fiscal mediante uma análise integrativa e delimitadora do termo “renda”, trabalho esse não alheio às críticas futuras e novas adaptações.

## **2. Renda tributável: tentativa de delimitação do fato jurídico tributário**

Conforme dito alhures, o imposto incide sobre a renda. Mas o que seria a renda tributável?

O conceito encontra campo de análise nas ciências econômicas, ciências contábeis e no Direito, teorias que traremos sinteticamente.

No campo das ciências jurídicas, a jurisprudência pende para um critério legal de definição da renda tributável. Ao se adotar essa linha, ter-se-ia decretada a instabilidade da relação Fisco-contribuinte. Ao sabor do legislador ordinário, as mudanças de critérios seriam implementadas ainda que ao senso comum as novas situações reguladas digam respeito a fatos alheios da efetiva “renda”[1].

A doutrina jurídica também adota um conceito legalista de renda a incidir o imposto. Transcrevemos a respeitável manifestação de Aliomar Baleeiro:

“[...] o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador, segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação [...]”[2]

No âmbito das ciências econômicas, na primeira metade do século XIX, Friedrich B. W. Von Hermann contribuiu brilhantemente para o estabelecimento das bases para o conceito de renda. Em seus estudos, fica assentado que a renda é a parcela de riqueza produzida pelo capital próprio, de que o titular pode dispor[3].

---

[1] Supremo Tribunal Federal, RE 201465/MG, Min. Relator Marco Aurélio. Transcrevo abaixo parte do voto vencedor proferido pelo Ministro Nelson Jobim, designado o relator do acórdão:

“Vê-se, desde logo, que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica da enumeração taxativa. [...]”

[2] BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 284.

[3] Schumpeter, J.A. História da análise econômica. 1. ed. Rio de Janeiro: USAID, 1964.

Outras teorias econômicas estabeleceram os critérios da periodicidade, regularidade ou recorrência e fonte permanente[4]. Os contornos oferecidos pelas ciências econômicas, nesse sentido, não encontram respaldo nas normas existentes no Brasil e em direito comparado. Vê-se que os critérios da regularidade ou recorrência deixariam de fora situações eventuais que representam renda (ex.: ganhos de capital com a venda de imóveis ou valores mobiliários, etc.).

Ainda no âmbito das ciências econômicas criou-se o embate e a necessidade de estabelecer os conceitos básicos e diferenciação entre os termos capital (ou patrimônio[5]) e renda.

Em síntese, ditas teorias econômicas sugerem que o capital, ou patrimônio, é a renda realizada no passado e acumulada pela pessoa jurídica ou física. Nesse contexto, trocas de ativos não constituem renda, tais como a receita ou faturamento. Não há que se olvidar que a receita ou faturamento têm o potencial de atrair a incidência do imposto sobre a renda, mas só constituirá fator de acréscimo patrimonial caso a troca do ativo (mercadoria ou serviço por fluxo monetário) constituir em riqueza nova, ou seja, caso haja um ganho efetivo após avaliação de todos os fatores de modificação do patrimônio em certo lapso temporal, tais como custos de mercadorias vendidas ou de serviços prestados, despesas diversas, receitas diversas, etc.

A renda, por sua vez, é a remuneração pelo emprego de fatores produtivos por certo lapso temporal que signifiquem efetivo acréscimo patrimonial. Os fatores produtivos podem ser entendidos como o capital ou a força de trabalho.

---

[4] Os referidos critérios são retirados das teorias limitadoras da aceção de renda de Gustav Cohn, Neumann e Wagner, citadas por Misabel Abreu Machado Derzi [DERZI, M. A. M. . Os conceitos de renda e de patrimônio (efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda). Belo Horizonte: Del Rey, 1992. v. 1. p. 17]

[5] Modesto Carvalhosa e Misabel Derzi descrevem a diferenciação entre os conceitos de propriedade e patrimônio: propriedade teria um sentido meramente estático, bens e direitos pertencentes a certa pessoa em um determinado período de tempo; patrimônio advém da revolução industrial, onde a propriedade é investida gerando a produção de novas riquezas ao detentor. O patrimônio tem representatividade mais ampla do que a propriedade, pois patrimônio engloba bens intangíveis, tais como a força de trabalho, bens estes com potencial para geração de riquezas novas, ou seja, renda.

A nosso ver, a referida delimitação conceitual serve de suporte para estabelecer premissas básicas de identificação da renda, mas não é suficiente para entendê-la no âmbito do subsistema de Direito Tributário em seus diversos aspectos expressados nas normas instituídas em território nacional. Proporemos quatro aspectos relevantes para identificação mais próxima da renda.

Por primeiro aspecto delimitador da renda a ser tributada, é inegável que o acréscimo patrimonial deve advir da aplicação do patrimônio próprio nas atividades econômicas. O emprego de patrimônios de terceiros em atividades, ainda que gere acréscimo econômico, não constitui renda tributável na pessoa que utilizou fatores de produção de outrem.

Por mais óbvio e inútil que o primeiro aspecto possa parecer, ele explica os diversos aspectos da norma tributária e constitui base teórica para o inconformismo do contribuinte em leis que não a respeitem. Tratarei de alguns exemplos e a lógica principiológica envolvida na questão:

1º) depositário de recursos monetários incumbido de aplicá-los em bolsa de valores não arca com imposto de renda: os ganhos de capital serão tributados no efetivo proprietário dos valores mobiliários;

2º) inoocorrência do fato gerador do IR em doações: inegável o acréscimo patrimonial ao donatário, contudo, o referido ganho não decorre de aplicação de seu próprio patrimônio, mas sim de benesses de terceiros;

3º) subscrição de capital com ágio: o ágio fica caracterizado quando o custo de aquisição é superior ao valor patrimonial da participação na época da aquisição. Nos termos da letra "a", §1º, do art. 182, da Lei 6.404/76, o ágio é registrado em conta de reserva de capitais. Não há tributação porque o excedente ao valor nominal das ações não constitui receita decorrente da aplicação do capital próprio da entidade, mas representa investimentos dos sócios na expectativa de rentabilidade futura;

4º) não tributação de dividendos - norma isentiva: os lucros distribuídos pelas pessoas jurídicas instituídas em território nacional não estão sujeitos à incidência do imposto sobre renda nos sócios, pessoas jurídicas ou físicas sediadas no país ou no exterior[6]. Muito já se discorreu sobre a referida norma, inclusive com afirmativas de que seria uma regra meramente descritiva de não incidência natural (pois o IR incidiria na pessoa jurídica e a distribuição dos lucros, caso sofresse a incidência na pessoa do sócio, constituiria em bitributação do mesmo fato econômico). No entanto, os lucros são rendimentos pela aplicação do capital próprio dos sócios no empreendimento econômico, inexistente suposta bitributação ou, norma descritiva de não incidência natural. Trata de mera isenção.

O segundo aspecto delimitador, e talvez mais importante, é o acréscimo patrimonial. Podemos considerar esse critério o mais problemático tomando como base diversos julgados do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, manifestações do Fisco em processos administrativos e de consulta, bem como na atividade legiferante.

O critério do acréscimo patrimonial poderia, em ato instantâneo e impensado, criar a sensação de alto grau de subjetivismo. A ânsia por segurança, necessidade gravada no código genético de todo o ser vivo, encontra abrigo em supostas leis desalmadas, protetivas dos interesses da sociedade. No entanto, a lei não é sem alma, defende interesses e é parcial. A lei flutua ao sabor do próprio ente tributante que é representado na figura do chefe do Poder Executivo, ser humano falho e com diversas vicissitudes comprometido em cumprir metas de campanhas eleitorais e na manutenção do poder nos próximos exercícios.

Dar a essa lei falha o poder irrefutável de dizer o que seria renda a incidir o tributo, grau máximo de interferência do poder público no patrimônio particular, atenta contra o Estado de Direito. Mas a crítica à doutrina e à jurisprudência como aqui se tem feito no presente trabalho nada cria, apenas obriga ao ser pensante uma adaptação de suas teorias. Não é essa a intenção, mas sim estabelecer os critérios de identificação do acréscimo patrimonial. Em assim sendo, questiona-se: onde buscar a segurança jurídica para a definição adequada de acréscimo patrimonial e, por conseguinte, de renda?

---

[6] Lei 9.249/95: "Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior."

A norma pilar brasileira é a Constituição da República de 1988, servindo de base para todas as demais normas do sistema. Nela conseguiremos estabelecer os fatos econômicos que sugerem um plus patrimonial a incidir o tributo.

Para as pessoas jurídicas o acréscimo patrimonial é o lucro das atividades econômicas. Toda empresa visa o lucro, caso contrário ela será mera associação ou entidade sem fins lucrativos, mas não uma empresa. O texto constitucional em diversas oportunidades faz referência ao objeto de desejo de qualquer empreendimento capitalista:

“Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

[...]

Art. 172. A lei disciplinará, com base no interesse nacional, os investimentos de capital estrangeiro, incentivará os reinvestimentos e regulará a remessa de lucros.

Art. 173. [...]

[...]

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.”

A pessoa jurídica, portanto, só identifica o acréscimo patrimonial depois de aplicada as bases teóricas das ciências econômicas/contábeis e conclui pela ocorrência do lucro. Devemos salientar que o lucro contábil na pessoa jurídica apenas preenche um dos aspectos da renda passível de tributação. Deverá, ainda, ser observado a ocorrência dos demais aspectos trabalhados no presente estudo.

Como se pode observar, o aspecto do acréscimo patrimonial é de mais fácil visualização na pessoa jurídica, pois existem rígidos controles contábeis/fiscais. Tais premissas cientificamente e normativamente estabelecidas para a pessoa jurídica não são de todo aplicáveis à pessoa física.

A tributação no Brasil pelo imposto sobre a renda das pessoas físicas privilegiou os fluxos de rendimentos, implicando em retenções na fonte das verbas salariais, aplicações financeiras e diversas outras operações, sujeitando ao ajuste ao final do exercício mediante a declaração eletrônica.

São aplicáveis ao ajuste anual deduções mínimas relativas a gastos com educação, dependentes econômicos e despesas médicas[7], além de faixas de remuneração em bases anuais com alíquotas progressivas.

No entanto, a noção de acréscimo patrimonial no caso brasileiro conduz a uma sensação de tributação inadequada. Diversos são os estudos onde fica claramente assentado que a tributação sobre a pessoa física representa maior encargo para aqueles situados na linha da pobreza e classe média. A justiça fiscal, nesse ponto, sempre exigiu maiores faixas de tributação pelo IR, ou criação de adicionais de alíquotas. Em última manifestação, intentou-se a instituição do imposto sobre grandes fortunas. No entanto, não parece ser a solução adequada.

No Brasil, a tributação tende à regressividade, com maior carga sobre o consumo em razão dos tributos indiretos. Em razão dos parques rendimentos, as pessoas classificadas em critérios econômicos como pobres e classe média utilizam quase a totalidade de seus ganhos na aquisição de bens de consumo. Os ricos poupam e, portanto, os tributos incidentes sobre o consumo afetam pequena parte de seus rendimentos. É de se deixar claro que os estudos comprovam que a afetação da renda e do patrimônio dos ricos para pagamento de tributos diretos e indiretos é em menor escala em comparação com os pobres e representantes da classe média. Não se pode afirmar, contudo, que os ricos pagam menos impostos, pois seria uma avaliação equivocada dos dados econômicos.

E qual a relevância desses fatores para a identificação do acréscimo patrimonial e adequada identificação da renda na pessoa física?

Sabemos que a Constituição da República de 1988, por meio do seu artigo 6º, especificou direitos e garantias fundamentais a serem providos pelo Estado, os quais podemos enumerar: a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, etc.. Sabemos que o Estado é absolutamente falho na implementação dessas garantias, exigindo das pessoas que tenham certos rendimentos a utilização de serviços particulares arcando com os custos inerentes sobre os quais são inclusos diversos tributos, tais como o ICMS, IPI e II, além dos custos dos empreendimentos comerciais que afetam a formação do preço (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, despesas previdenciárias, comerciais, trabalhistas, etc.).

---

[7] Pode-se observar que as deduções aplicáveis são apenas para a manutenção da fonte produtora.

Como se pode observar, a expressão do acréscimo patrimonial para a pessoa física ocorre apenas quando houver “sobras” dos gastos obrigatórios para a efetiva manutenção da fonte produtora, não apenas relacionados à sua saúde, mas dispêndios econômicos necessários para integração do ser na sociedade e não situá-lo à margem. Para tanto, impensável imaginar a pessoa física sem considerar dispêndios com a saúde, educação, dependentes, energia elétrica, telecomunicações, previdência social e complementar e tributos estaduais e municipais incidentes sobre todas as aquisições, dispêndios esses dedutíveis sem limites de valores. Adicione-se, ainda, gastos com alimentação e custos para o exercício de atividades laborativas (transporte, vestuário, equipamentos pessoais, etc.), até um limite mensal a ser determinado pela administração fiscal com base na realidade social[8].

A dedução de grande parcela dos bens de consumo indispensáveis para uma qualidade de vida média na sociedade atual serviria como meio de implementar uma justiça fiscal, pois as pessoas situadas na linha da pobreza e classe média nada teriam ou pouco teriam de acréscimo patrimonial a incidir o imposto sobre a renda, enquanto a parcela rica da população, que destina a menor parcela de seus rendimentos para aquisição de bens de consumo, arcará com o imposto sobre o plus patrimonial[9].

O terceiro aspecto para a delimitação da renda é a riqueza nova. Os influxos de rendimentos, por si só, não constituem riqueza nova, como já visto. Reposições patrimoniais também não estão sujeitas à incidência do imposto sobre a renda por sequer constituírem riqueza, mas manutenção do patrimônio. Nesse mesmo campo temos as indenizações, que constituem meros repositórios.

---

[8]Ronald Dworkin apresenta interessantes estudos a respeito da igualdade no âmbito da distribuição de recursos e bem-estar entre os componentes da sociedade. Com base em seus estudos, admito uma limitação de valores dedutíveis para transporte, vestuário e equipamentos pessoais por incluírem parcela destinada necessários e para satisfação de desejos. Os gastos para cobrir vontades pessoais na cessação de um desejo devem ser extirpados (vide DWORKIN, Ronald. What is Equality? Part 1: Equality of Welfare. Philosophy and Public Affairs, Vol. 10, No. 3. [1981], pp. 185-246. e DWORKIN, Ronald. What is Equality? Part 2: Equality of Ressources. Philosophy and Public Affairs, Vol. 10, No. 4. [1981], pp. 283-345).

[9]A título comparativo, nos Estados Unidos da América as pessoas físicas possuem maior gama de deduções para o cálculo do income tax. Conforme se pode depreender das obrigações acessórias publicizadas no sitio do IRS - Internal Revenue Service, é permitida a dedução de tributos estaduais e locais arcados pela pessoa física, custos do exercício de atividades laborativas, dentre outros.

A ideia de riqueza nova parte da lógica do contínuo exercício de atividades econômicas pelos sujeitos, quer seja pela aplicação de sua própria força de trabalho, quer seja pela aplicação de seu patrimônio em atividades econômicas. Essa contínua busca por resultados econômicos positivos, quando ocorrida de fato, revela a riqueza nova em sua mais pura essência. O ser humano, como ser econômico, busca o acúmulo de novos itens em seu rol. A concentração de novos ativos economicamente avaliáveis representa um aspecto a deduzir a incidência do imposto sobre a renda.

Como não poderia deixar de ser, avaliaremos casos práticos do imposto sobre a renda a verificar a validade da proposição:

1º) indenização por danos morais: a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, mediante o julgamento do Recurso Especial nº 963.387/RS, firmou o entendimento pela não incidência do tributo. A nosso ver correta a decisão. A moral nada mais é que um intangível da pessoa física (parafrazeando classificações contábeis). Atingida a moral, haverá conseqüências nefastas na força de trabalho (igualada ao ativo não circulante) a ser empregado nas atividades econômicas. Muitas vezes o abalo moral afeta o psicológico de tal maneira a causar a invalidez da pessoa, impactando nas contas previdenciárias do Estado. A indenização por danos morais nada mais é do que a reposição material de um dano na força de trabalho;

2º) recuperação de despesas: na lógica tributária na pessoa jurídica, quando deduzidas as referidas despesas em um exercício para o cálculo do imposto sobre a renda na modalidade do Lucro Real, deduz-se que a sua recuperação constitui em fator de riqueza nova.

O quarto e último aspecto é a disponibilidade efetiva da renda, acompanhado de seu subaspecto realização real do ativo. A norma insculpida no art. 43, do Código Tributário Nacional, descreve o fato gerador como "a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica" da renda ou proventos de qualquer natureza.

Quando se diz "disponibilidade" é a renda ausente de entraves para o seu gozo, e não mera expectativa de acréscimo. O exercício do direito de utilização dos frutos ficaria condicionado unicamente às ações da parte interessada, assente de obstáculos.

Da disponibilidade efetiva da renda deduz-se a realização real do ativo. Explica-se:

Todo ativo varia em conformidade com o mercado. Seu valor econômico sofre as influências dos agentes de mercado, o que poderia pressupor acréscimos patrimoniais diários, até em questão de minutos como é o caso das ações comercializadas em bolsa de valores. No entanto, se o ativo encontra-se no patrimônio da pessoa, ele está inserido nessa realidade, ainda que sofra valorizações ou desvalorizações. Não tem o animus comercial, ou seja, não possui o potencial de gerar lucro. O acréscimo patrimonial só é identificável quando o referido ativo for vendido[10] e não se encontrar na esfera patrimonial da pessoa do vendedor. Contudo, apenas isso não é necessário. Para cumprir o aspecto da disponibilidade efetiva da renda os recursos monetários advindos da operação comercial deverão estar desimpedidos para utilização pelo vendedor, fato que identifica a disponibilidade. E assim sendo, citamos novos casos práticos para avaliação:

1º) resultado positivo/negativo em equivalência patrimonial: a equivalência patrimonial é método de avaliação de investimentos permanentes e relevantes em que o reconhecimento do resultado positivo u negativo dos referidos investimentos é realizado no momento em que os resultados são gerados na empresa investida (conforme aumento ou diminuição do P.L. da investida). Referidos resultados positivos ou negativos, contabilmente, referendam ganhos ou perdas, pois o investimentos está sujeito aos resultados da empresa investida. No entanto, para fins fiscais, referidos investimentos são excluídos, corretamente, pois não identificam investimentos realizados. Os efetivos ganhos de capital são apenas identificáveis na venda dos investimentos e não de eventos que aumentem o seu valor assente de animus comercial;

2º) lucro inflacionário - inexistência de acréscimo patrimonial: o lucro inflacionário decorreu de metodologias de atualização monetária dos balanços, para espelhar a realidade econômica patrimonial das entidades em momentos de grande inflação. Contas específicas do ativo, passivo e PL sofriam os ajustes e caso existisse resultado positivo, este deveria ser levado à tributação. No entanto, o lucro inflacionário tributava supostos ganhos os quais sequer comprovam a efetiva disponibilidade à entidade.

---

[10] Ainda que a realização do ativo englobe fatores de depreciação, amortização, exaustão ou obsolescência, não são considerados tais fatos contábeis/econômicos como aspecto tributário de mutação patrimonial. Tais fatores serão relevantes, apenas, após a efetiva comercialização do bem no cálculo do ganho de capital.

A conduta fiscal chancelada pelo Judiciário afronta o aspecto da disponibilidade da renda e seu subaspecto realização real do ativo.

Com base nos 4 aspectos ora trabalhados (patrimônio próprio, acréscimo patrimonial, riqueza nova e disponibilidade efetiva da renda e seu subaspecto realização real do ativo), pilares da identificação da renda a subsumir a norma de tributação pelo imposto, analisaremos o prejuízo fiscal, proposta do trabalho ora apresentado.

### **3. Prejuízo fiscal: definição e breve histórico**

No âmbito do subsistema de Direito Tributário, muitas confusões encerram-se na adequada identificação do prejuízo fiscal e seus efeitos fiscais.

A pessoa jurídica registra todos os eventos passíveis de efeitos em seu patrimônio mediante lançamentos contábeis. A ciência contábil, mediante convenções próprias, estabelece os regramentos para todos os registros, e esses registros são os únicos aptos a demonstrar resultados positivos das entidades. Devemos, portanto, diferenciar o lucro contábil do lucro fiscal.

O lucro contábil apenas identifica acréscimo patrimonial, preenchendo um dos aspectos para possível incidência tributária. Seu cálculo é realizado mediante a subtração da receita bruta dos valores relativos a despesas e custos. Caso as despesas e custos superem a receita bruta teremos prejuízos contábeis (lucro líquido negativo).

O lucro contábil, ou lucro líquido, é a base para o início do cálculo do imposto de renda, sofrendo adições e exclusões próprias da legislação tributária, tendo como resultado final o lucro real. Caso o lucro real seja negativo, estaríamos diante do prejuízo fiscal. Tendo em vista as diferentes prescrições normativas contábeis e fiscais para os mesmos fatos, há a possibilidade da empresa obter lucro líquido negativo e lucro real positivo, e vice versa. Um exemplo hipotético seria uma dada empresa com receitas que superem custos e despesas na ordem \$ 10 MM, porém com resultado negativo em equivalência patrimonial de \$ 100 MM. Seu lucro líquido seria negativo em \$ 90 MM. Para fins de lucro real, os resultados negativos de equivalência patrimonial são desconsiderados, portanto o lucro real da empresa retorna ao positivo em \$ 10 MM.

No Direito Brasileiro, a autorização legal para que os contribuintes do imposto de renda calculassem o imposto, reduzido da sua base de cálculo o valor dos prejuízos apurados em períodos-base anteriores, foi inaugurada pela Lei nº 154/47. Segundo consta da referida norma, o prejuízo apurado num período-base poderia ser utilizado, para compensação total ou parcial, dos lucros reais apurados nos três períodos-base subseqüentes. Por essa sistemática, a compensação era feita na escrituração contábil e, pelo valor contábil dos prejuízos apurados, mas ficava condicionada à inexistência de reservas de lucros e lucros acumulados.

O Decreto-Lei nº 1.493/76, mantendo o sistema de compensação contábil, inovou na delimitação do prejuízo compensável sendo aquele que resultar da diminuição dos custos, despesas operacionais e encargos não dedutíveis. Permitiu ainda, o referido Decreto-Lei que o prejuízo apurado em determinado período pudesse vir a ser compensado com os lucros apurados dentro dos quatro períodos-base posteriores.

Posteriormente, veio a lume o Decreto-Lei nº 1.598/77, implementando alterações sensíveis na matéria. Referida norma definiu que o prejuízo fiscal compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no Livro de Apuração do Lucro Real (art. 64, §1º). Com isso, substituiu o sistema de compensação contábil dos prejuízos pela sistemática de compensação com base em valores apurados e registrados na escrituração fiscal do contribuinte, mantendo o prazo decadencial de 4 anos para aproveitamento dos prejuízos.

Novo regramento foi implementado pelo Decreto-Lei nº 2.341/87. E, seu art. 32 fica prescrito a impossibilidade da compensação de prejuízos se, entre a data da geração e da compensação dos prejuízos fiscais, houvesse a modificação cumulativa do ramo de atividade e do controle societário da pessoa jurídica que apurou os prejuízos fiscais. Em seu art. 33, fica estabelecido, ainda, a impossibilidade de aproveitamento dos prejuízos fiscais da sucedida pela sucessora por incorporação, fusão ou cisão. Ressalva-se, no entanto, a cisão parcial, em que a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido

Foram implementadas, ainda, pela Lei nº 8.981/95 polêmicos regramentos sobre o prejuízo fiscal. Seriam a ausência de decadência para seu aproveitamento e limitação de 30% do lucro líquido ajustado (art. 42, caput, e seu parágrafo único).

#### 4. Análise abrangente e contínua da tributação pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas: incidência sobre fatos jurídicos tributários que não representam renda

Conforme assentado no tópico 2 do presente trabalho, o imposto de renda pressupõe a ocorrência simultânea de 4 aspectos: utilização do patrimônio próprio, ocorrência do acréscimo patrimonial, classificável como riqueza nova e disponibilidade efetiva da renda, bem como o subaspecto da realização real do ativo. Tais aspectos deverão ser identificáveis no lapso temporal legalmente estabelecido, que nos dias de hoje dizem respeito ao anual (pessoas jurídicas no lucro real e pessoas físicas) e trimestral (pessoas jurídicas no lucro presumido e arbitrado).

No entanto, a periodicidade anual ou trimestral da imposição tributária não estabelece com precisão o efetivo acréscimo patrimonial. Este só é possível ao compararmos o balanço de início das atividades de dada entidade e o balanço de encerramento relativo a toda a sua existência. Por questões de ordem prática, resta impossibilitado tal procedimento. Na lógica principiológica contábil da continuidade, empresas que perduram por décadas e perpassam os limites seculares nunca iriam recolher o imposto sobre a sua renda. Estabelece-se, então, o critério geral da anualidade comparativa de acréscimo patrimonial.

Vimos que o prejuízo fiscal compensa-se com o lucro fiscal até o limite 30% desse mesmo lucro fiscal, não incidindo o lapso temporal decadencial sobre o referido direito.

Na obra coletânea de pareceres de Rubens Gomes de Souza, o autor entende que “a compensação total ou parcial dos prejuízos de um exercício com os lucros reais dos três exercícios seguintes [...] pode ser enquadrada na sistemática corretiva das distorções econômicas provocadas pela rigidez do princípio dito ‘da independência dos exercícios’”. O referido autor transcreve, ainda, o entendimento doutrinário sobre o tratamento conferido ao prejuízo fiscal em outros países, tais como nos Estados Unidos[11], Inglaterra e Itália[12].

---

[11] "O princípio da compensação dos prejuízos é um reconhecimento das inadequações que podem resultar da aplicação rígida de um método anual de contabilidade fiscal. Ele não elimina totalmente os desequilíbrios da tributação de contribuintes, cujos lucros sejam essencialmente flutuantes; mas permite, dentro de certos limites, equilibrar os períodos negativos com os positivos. (RABKIN & JOHNSON: Federal Income, Gift and Estate Taxation, § 4.09, vol. 1 p. 459; folhas soltas, ed. 1971)"

[12] "O prejuízo cuja compensação é permitida é o apurado segundo as normas aplicáveis à determinação do lucro e não o decorrente do balanço comercial. Portanto, é irrelevante que o contribuinte tenha coberto o prejuízo debitando-o a uma reserva tributada ou reduzindo o capital. O que vale dizer que a compensação não é sujeita a qualquer modalidade específica de demonstração contábil, bastando que o prejuízo a compensar seja deduzido do lucro fiscal apurado na declaração de rendimentos (LELIO ZAPPALA & FRANCESCO LANZA: L'Imposta sui Redditi Mobiliari, 1964, p. 697)"

O prejuízo fiscal, portanto, não é uma benesse fiscal, ou crédito presumido ou sequer isenção. O prejuízo fiscal é apenas um dado, uma identificação numérica expressada em moeda corrente da base de cálculo negativa do imposto, e sua compensação se fundamenta na própria expressão da efetiva renda a se tributar com base em todo o período de existência da entidade. A anualidade por questões arrecadatórias não poderá superar a identificação estrita de renda a incidir a norma impositiva tributária[13].

Tomemos como exemplo dado período de existência de certa entidade como 10 anos. Consideramos que metade de sua existência tenham ocorrido prejuízos fiscais que somados representem \$ 500 MM de uma unidade monetária qualquer e nos demais cinco anos a empresa tenha totalizado lucro real positivo de \$ 500 MM, com \$ 100 MM em cada ano, encerrando as suas atividades no 10º ano por razões meramente comerciais. Os prejuízos fiscais compensados na sistemática atual representariam apenas \$ 150 MM (30% de \$ 100 MM em cada ano), acumulando \$ 350 MM em prejuízos não aproveitados. Ainda que se entenda não aplicável a limitação da compensação de prejuízos fiscais em 30% do lucro ajustado no momento do encerramento das atividades, a empresa só poderá compensar \$ 220 MM do estoque de prejuízos, restando \$ 280 MM. De qualquer forma, teriam sido arrecadados aos cofres públicos a título de imposto sobre a renda 25 % de \$ 70 MM em cada ano de resultados fiscais positivos.

Comparativamente, em toda a existência da entidade, não deveriam ter sido recolhidos quaisquer valores a título de imposto sobre a renda nos 10 anos de existência.

A lógica tributária atual imporá a empresa exemplificada "morrer" com um prejuízo fiscal de \$ 350 MM ou \$ 280 MM, a depender do entendimento da aplicabilidade ou não da limitação de 30% da compensação de prejuízos no encerramento das atividades da entidade. Referida realidade incentiva a utilização de outros meios para aproveitamento integral dos prejuízos, tais como a incorporação às avessas, em que a empresa deficitária incorpora a empresa rentável para fins de redução da obrigação tributária.

---

[13] Henry Tilbery assim se manifesta sobre a compensação de prejuízos: "a compensação dos prejuízos entre períodos representa um reconhecimento do fato de ser a vida da empresa contínua e é um procedimento que, na realidade, faz o imposto incidir sobre um resultado nivelado através de maior número de anos. Isto é importante, quando o sistema de tributação trata o período-base como unidade estanque (self-contained period)" (TILBERY, Henry. Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - Integração entre sociedade e sócios. São Paulo: Atlas, 1985, p. 125-126).

Como se tem visto, planejamentos nesse sentido são amplamente combatidos, operando riscos provisionais para as empresas.

Com base nos 4 aspectos identificados para a ocorrência da renda tributável, o prejuízo fiscal expressa a não renda, ou seja, não identifica acréscimo patrimonial, disponibilidade efetiva da renda e realização real do ativo. A compensação dos prejuízos é medida impositiva para que a obrigação tributária comporte a renda com base em toda a existência da entidade, ou seja, incida sobre a expressão efetiva da renda.

Caso a empresa encerre as suas atividades com estoque de prejuízos fiscais, qual a efetiva relação com o Fisco pode se extrair?

Por óbvio, a incidência tributária se deu em anos anteriores em aspectos que não identificassem a expressão cristalina da renda, mas sim sobre o patrimônio da entidade. Os tributos pagos deverão ser revertidos para a entidade, pois expressam pagamentos indevidos de tributo. A decadência só teria seu início a partir do encerramento das atividades pela empresa, ou sua incorporação, fusão e cisão total. O pagamento indevido do tributo só é aferível quando do fim das atividades empresariais com estoque de prejuízos fiscais não aproveitados.

## **5. Conclusão**

O prejuízo fiscal identifica renda tributável negativa e afronta os aspectos do acréscimo patrimonial, disponibilidade efetiva da renda e realização real do ativo. Tendo em vista que a hipótese de incidência da norma é auferir renda, a análise integrativa do termo pressupõe o conseqüente da norma apenas quando apurada a renda efetiva, ou seja, renda auferível pelo interregno de existência da entidade. Os pressupostos de arrecadação anual não poderão suplantar a hipótese de incidência do imposto. Impossibilitado o aproveitamento integral dos prejuízos fiscais no encerramento das atividades da entidade a lógica tributária indica o recolhimento indevido do imposto sobre a renda durante seu interregno de existência valendo-se o contribuinte da possibilidade da repetição do indébito.

## 6. Referências bibliográficas

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 284.

CALMON, Sacha. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.801.

DERZI, M. A. M. . Os conceitos de renda e de patrimônio (efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda). Belo Horizonte: Del Rey, 1992. v. 1.

DWORKIN, Ronald. What is Equality? Part 1: Equality of Welfare. Philosophy and Public Affairs, Vol. 10, No. 3. 1981, pp. 185-246.

DWORKIN, Ronald. What is Equality? Part 2: Equality of Resources. Philosophy and Public Affairs, Vol. 10, No. 4. 1981, pp. 283-345

Schumpeter, J.A. História da análise econômica. 1. ed. Rio de Janeiro: USAID, 1964.

TILBERY, Henry. Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - Integração entre sociedade e sócios. São Paulo: Atlas, 1985, p. 125-126



I A T

---

INSTITUTO  
DE APLICAÇÃO  
DO TRIBUTO

Av. Angelica, 2466 - Bela Vista, São Paulo/SP  
Tel: +55 (11) 3660-8200

[www.institutoiat.org](http://www.institutoiat.org)

