

Hiromi Higuchi

---

Imposto  
de Renda das  
Empresas

Interpretação e prática

Atualizado até 15-02-2017

---



IMPOSTO DE RENDA  
DAS EMPRESAS  
INTERPRETAÇÃO E PRÁTICA



HIROMI HIGUCHI

IMPOSTO DE RENDA  
DAS EMPRESAS  
INTERPRETAÇÃO E PRÁTICA

Atualizado até 15-02-2017

Todos os Direitos Reservados – É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio. A violação dos direitos de autor (Lei nº 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.

---

# SUMÁRIO

---

- ABREVIATURAS UTILIZADAS, 24
- 1 A CRISE ECONÔMICA BRASILEIRA, 25**
  - RELAÇÃO ENTRE DÍVIDA PÚBLICA E PIB, 25
  - EMPRESTIMOS AO BNDES, 26
  - MANUTENÇÃO DE RESERVA CAMBIAL VULTOSA, 26
  - JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO, 27
  - IR DE PESSOAS FÍSICAS, 27
  - REPATRIAÇÃO DE BENS NO EXTERIOR - LEI 13.254, 28
- 2 LUCRO REAL, TRIMESTRAL OU ANUAL, 29**
  - LUCRO REAL TRIMESTRAL, 29
  - LUCRO REAL ANUAL - ANTECIPAÇÃO MENSAL, 30
  - SUSPENSÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO, 32
  - DEDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E CSLL RETIDOS, 33
  - FALTA DE PAGAMENTO MENSAL DO IRPJ E CSLL, 34
  - COMPENSAÇÃO DE ESTIMATIVA MENSAL PAGA A MAIOR, 35
  - SALDO DEVEDOR OU CREDOR DE IRPJ E CSLL, 36
  - REGIME DE RECONHECIMENTO DA RECEITA, 37
  - PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DA CSLL, 37
  - CRÉDITO PRESUMIDO DE IRPJ E CSLL, 37
  - REINTEGRA, 38
  - REMUNERAÇÃO DOS ADMINISTRADORES, 39
  - PROPAGANDA ELEITORAL GRATUITA, 40
  - DEDUÇÃO, DO IMPOSTO DEVIDO, DE INCENTIVOS FISCAIS, 40
  - INCENTIVOS FISCAIS DOS PROJETOS AUDIOVISUAIS, 42
  - DOAÇÃO OU PATROCÍNIO PARA PROJETOS CULTURAIS, 43
  - FUNDO DOS DIREITOS DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE, 44
  - FUNDO NACIONAL DO IDOSO, 44
  - PRONON E PRONAS/PCD, 44
  - VALE-CULTURA, 45
  - ISENÇÃO E REDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA, 45
  - VENDAS ATRAVÉS DE FILIAIS DAS EMPRESAS NAS ÁREAS DE SUDAM E SUDENE, 47
  - LUCRO CONTÁBIL TRIBUTÁRIO E LUCRO CONTÁBIL SOCIETÁRIO, 49
  - IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR SOBRE SERVIÇOS, 49

**3 LUCRO PRESUMIDO, 51**

MOMENTO DE OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO, 53  
REDARF PARA MUDANÇA DE FORMA DE TRIBUTAÇÃO, 54  
REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS, 54  
RECEITAS FINANCEIRAS NO LUCRO PRESUMIDO, 55  
BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA, 55  
ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO, 67  
LUCRO PRESUMIDO DE SERVIÇOS COM 16%, 68  
CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇOS PÚBLICOS, 68  
GANHO DE CAPITAL, 69  
ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE RENDA E DO ADICIONAL, 69  
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, 70  
CÁLCULO DO IMPOSTO E DA CONTRIBUIÇÃO, 71  
IR RETIDO NO EXTERIOR SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS, 71  
DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS, 72  
DEDUÇÕES DO IMPOSTO DE RENDA DEVIDO, 73  
OMISSÃO DE RECEITAS, 73  
CONTABILIDADE NO LUCRO PRESUMIDO, 74  
AVALIAÇÃO A VALOR PRESENTE OU JUSTO, 75  
OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, 75  
MUDANÇA DE REGIME TRIBUTÁRIO, 75

**4 PESSOAS JURÍDICAS NO SIMPLES NACIONAL, 78**

COMITÊ GESTOR DO SIMPLES NACIONAL, 79  
ESCOLHA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DE IRPJ, 79  
OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL, 81  
PESSOAS JURÍDICAS EXCLUÍDAS DA OPÇÃO, 81  
ABRANGÊNCIA DOS IMPOSTOS E DAS CONTRIBUIÇÕES, 83  
REGIME DE COMPETÊNCIA OU CAIXA, 84  
BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO, 84  
ALÍQUOTAS APLICÁVEIS, 84  
COMÉRCIO DE VEÍCULOS USADOS, 89  
TABELAS DE ALÍQUOTAS, 92  
COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS RECOLHIDOS NO SIMPLES, 99  
IR FONTE SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS, 99  
GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE ATIVOS, 100  
DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS, 101  
PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL, 101  
ACRÉSCIMOS LEGAIS APLICÁVEIS, 102  
INSCRIÇÃO NO SIMPLES NACIONAL E BAIXA, 102  
EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL, 103  
OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, 104  
MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL-MEI, 104

**5 LUCRO ARBITRADO, 105**

ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL, 106  
EXTRAVIO OU DESTRUIÇÃO DE LIVROS OU DOCUMENTOS, 107  
GLOSA QUASE TOTAL DE CUSTOS E DESPESAS, 108  
ARBITRAMENTO PELO CONTRIBUINTE, 108  
RECEITA BRUTA CONHECIDA, 108  
RECEITA BRUTA NÃO CONHECIDA, 110  
GANHOS DE CAPITAL E DEMAIS RECEITAS E RENDIMENTOS, 110  
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, 111  
DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO ARBITRADO, 111  
LUCRO ARBITRADO PELO FISCO, 112

- 6 EQUIPARAÇÃO DA PESSOA FÍSICA À JURÍDICA, 113**
  - EQUIPARAÇÃO DECORRENTE DE OPERAÇÃO IMOBILIÁRIA, 115
  - INCORPORAÇÃO DE PRÉDIO EM CONDOMÍNIO, DE DIREITO, 116
  - INCORPORAÇÃO DE PRÉDIO EM CONDOMÍNIO, DE FATO, 117
  - LOTEAMENTO DE TERRENO URBANO, 117
  - LOTEAMENTO, DE DIREITO, 118
  - LOTEAMENTO, DE FATO, 118
  - DESMEMBRAMENTO DE IMÓVEL RURAL, 119
  - AQUISIÇÃO E ALIENAÇÃO, 119
  - RESULTADOS DA EMPRESA INDIVIDUAL, 119
  - TÉRMINO DA EQUIPARAÇÃO, 120
  - EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDADE LIMITADA - EIRELI, 120
- 7 JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO, 122**
  - CÁLCULO DOS JUROS, 123
  - DEDUTIBILIDADE DOS JUROS, 124
  - BALANÇO OU BALANCETE DE REDUÇÃO OU SUSPENSÃO, 125
  - PAGAMENTO DE IMPOSTO DE RENDA, 125
  - JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO DE SÓCIO NO JAPÃO, 126
  - CONTABILIZAÇÃO DOS JUROS, 127
  - PAGAMENTO OU CRÉDITO DOS JUROS, 129
  - JUROS PAGOS PARA PESSOA JURÍDICA, 129
- 8 LUCROS DE FILIAL, COLIGADA OU CONTROLADA NO EXTERIOR, 130**
  - LUCROS, 131
  - CONTROLADAS, 131
  - COLIGADAS EM PARAÍSO FISCAIS, 134
  - COLIGADAS EM DEMAIS PAÍSES, 134
  - PAÍSES COM ACORDO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA, 135
  - PAÍSES SEM ACORDO SOBRE TRIBUTAÇÃO DE RENDA, 137
  - PREJUÍZO CONTÁBIL DA CONTROLADA OU COLIGADA, 137
  - CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA, 138
  - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, 139
  - IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR NÃO COMPENSADO NO ANO, 139
  - SERVIÇOS PRESTADOS DIRETAMENTE NO EXTERIOR, 141
  - RESULTADO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL, 141
  - VARIAÇÃO CAMBIAL DE INVESTIMENTO NO EXTERIOR, 142
  - NORMAS DA LEGISLAÇÃO, 144
  - TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL, 145
  - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA, 145
- 9 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS PARA OU DO EXTERIOR, 146**
  - PARAÍSO FISCAIS, 147
  - REGIMES FISCAIS PRIVILEGIADOS, 150
  - PESSOAS VINCULADAS, 150
  - IMPORTAÇÃO DO EXTERIOR, 150
  - MÉTODO DOS PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS - PIC, 152
  - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL, 152
  - MÉTODO DO CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO - CPL, 152
  - MÉTODO DO PREÇO SOB COTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO - PCI, 152
  - AJUSTE CONTÁBIL DO EXCESSO, 153
  - RECEITAS DE EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR, 154
  - MÉTODO CAP, 154
  - MÉTODO PECEX, 155
  - EXPORTAÇÃO INDIRETA, 157
  - DESPESAS E RECEITAS DE JUROS, 158
  - CUSTOS E DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS, 160

- SIMILARIDADE E ELEMENTOS COMPLEMENTARES DE PROVA, 161
- CONQUISTA DE NOVOS MERCADOS, 161
- REDUÇÃO DE IMPACTO CAMBIAL, 161
- OPERAÇÕES ATÍPICAS, 162
- ALTERAÇÃO DE PERCENTUAIS, 162
- DISPENSA DE COMPROVAÇÃO, 162
- MARGEM DE DIVERGÊNCIA, 163
- SIMPLIFICAÇÃO DA APURAÇÃO DOS MÉTODOS, 163
- EXECUÇÃO DE SERVIÇOS NO BRASIL, 163
- 10 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DIPJ, DCTF, DACON, ETC, 166**
  - CNPJ, 166
  - PERÍODO-BASE DA DECLARAÇÃO, 166
  - PRIMEIRO PERÍODO BASE, 167
  - ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE RENDA E ADICIONAL, 167
  - COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE OU PAGO, 167
  - COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO A MAIOR NO ANO-CALENDÁRIO, 169
  - PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA, 170
  - PREENCHIMENTO E ENTREGA DA DECLARAÇÃO, 170
  - ENTREGA DE DIPJ FORA DO PRAZO FIXADO, 170
  - OBSERVÂNCIA DAS INSTRUÇÕES DA RECEITA FEDERAL, 171
  - FALÊNCIA OU LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL, 171
  - EMPRESAS ESTRANGEIRAS DE TRANSPORTES, 172
  - RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO, 172
  - LALUR, 174
  - INFORMAÇÃO DOS TRIBUTOS NAS NOTAS FISCAIS, 174
  - DCTF - DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS, 175
  - DACON - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS, 176
  - DECLARAÇÃO DE ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS - DIMOB, 176
  - DMED - DECLARAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS, 176
  - DECLARAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (DBF), 177
  - DECLARAÇÃO DE OPERAÇÕES COM CARTÕES DE CRÉDITO - DECRET, 177
  - PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR E SEGURADORAS, 177
  - OPERAÇÕES FINANCEIRAS DE INTERESSE DA RECEITA FEDERAL, 177
  - INFORMAÇÕES AO COAF, 177
  - MULTAS EXORBITANTES OU ABSURDAS, 178
- 11 CONDOMÍNIOS DE EDIFÍCIOS, 180**
  - INSCRIÇÃO NO CNPJ, 180
  - DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS, 180
  - RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO DE TRIBUTOS, 180
  - RECEITAS DA LOCAÇÃO DE PARTES COMUNS, 181
  - CONSTRUÇÃO DE PRÉDIOS EM CONDOMÍNIO, 182
- 12 EMPRESAS AGROPASTORIS, 183**
  - ATIVIDADE RURAL, 183
  - RECEITA DE ARRENDAMENTO, 184
  - DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, 185
  - INVENTÁRIO ANUAL DE REBANHO DE ANIMAIS, 186
  - PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE CSLL, 188
  - CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E A COFINS, 190
  - VENDAS ATRAVÉS DE COOPERATIVAS, 190
  - EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA À JURÍDICA, 191
  - VENDA DE IMÓVEL RURAL, 191
  - FUNDO DE LIQUIDEZ PARA GARANTIA DE FINANCIAMENTO, 192

- 
- 13 SOCIEDADES COOPERATIVAS, 193**  
ATOS COOPERATIVOS, 194  
COOPERATIVAS DE TRABALHO, 195  
COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO, 196  
COOPERATIVAS DE CRÉDITOS, 196  
COOPERATIVAS DE CONSUMO, 197  
RESULTADOS DE ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS, 198  
DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS, 198  
VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE, 199  
RENDIMENTOS E GANHOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS, 200  
LIMITES DE INCIDÊNCIA DO IRPJ E CSLL, 201  
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL, 201  
RETORNO OU SOBRA, 202  
DESCARACTERIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS, 202  
COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL, 203  
CSLL, 204  
PIS/PASEP, 205  
COFINS, 206  
RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DE PIS E COFINS, 211
- 14 SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO E CONSÓRCIOS, 212**  
RETROCESSO DA LEGISLAÇÃO DA SCP, 212  
LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA APLICÁVEL, 213  
TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS, 213  
COM MAIS DE UM SÓCIO OSTENSIVO NA SCP, 214  
TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DISTRIBUÍDOS, 214  
RECURSOS APLICADOS NA SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – SCP, 215  
CISÃO OU INCORPORAÇÃO, 215  
CONSEQUÊNCIAS DA EXTINÇÃO DA CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO, 215  
CONSÓRCIOS DE SOCIEDADES, 216
- 15 ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL, 221**  
ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL, 221  
AUTENTICAÇÃO DE LIVROS OU FICHAS, 222  
FORMA DE ESCRITURAÇÃO, 223  
ARQUIVOS MAGNÉTICOS, 225  
UTILIZAÇÃO DE CÓDIGOS E ABREVIATURAS, 226  
SUCESSÃO, 226  
EXTRAVIO DE LIVROS OU FICHAS, 226  
GUARDA DE LIVROS, FICHAS E DOCUMENTOS, 227  
DOCUMENTOS MICROFILMADOS, 227  
EMISSOR DE CUPOM FISCAL, 228  
RESULTADO SOCIETÁRIO E RESULTADO TRIBUTÁRIO, 229
- 16 RECEITAS, CUSTOS E DESPESAS – REGIMES DE RECONHECIMENTO, 230**  
CONCEITO DE RECEITA BRUTA E RECEITA LÍQUIDA, 230  
ICMS E ICMS SUBSTITUIÇÃO, 231  
CUSTO DE PRODUÇÃO DOS BENS E SERVIÇOS, 231  
RECONHECIMENTO DE RECEITAS, 231  
AQUISIÇÃO DE CLIENTELA, 233  
INDENIZAÇÃO JUDICIAL E DESPESAS RECUPERADAS, 234  
VENDA PARA ENTREGA FUTURA, 234  
PERMUTA OU TROCA DE BENS OU SERVIÇOS, 235  
EXISTÊNCIA DE CONDIÇÃO SUSPENSIVA, 235  
RECEITAS RECEBIDAS ANTECIPADAMENTE, 236  
RECEITAS DE TERCEIROS, 237  
ATO COOPERATIVO, 238  
COMISSÃO DE REPRESENTANTE COMERCIAL, 238

- OBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA, 238
- COBRANÇA DE IMPOSTO OU DIFERENÇA, 239
- EXEMPLO, 240
- REVERSÃO DE PROVISÃO INDEDUTÍVEL, 241
- POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO APURADO PELO FISCO, 241
- POSTERGAÇÃO DE TRIBUTO A PARTIR DE 01-01-96, 242
- COBRANÇA DE MULTAS E JUROS DE MORA, 243
- DESPESAS INCORRIDAS, 243
- VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS E PASSIVAS, 244
- VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS E PASSIVAS, 244
- RECEITAS DE EXPORTAÇÃO, 246
- FACTORING, 247
- CESSÃO DE CRÉDITO, 248
- DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS, 249
- MERCADO DE LIQUIDAÇÃO FUTURA, 250
- DESPESAS FINANCEIRAS DE HOLDING PURA, 250
- PARCERIA PÚBLICO-PRIVADA, 250
- AJUSTE A VALOR PRESENTE, 251
- AValiação A VALOR JUSTO, 254
- CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS, 256
- PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES, 257
- 17 MERCADORIAS, MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS – CUSTOS E AVALIAÇÕES, 258**
  - AValiação DE ESTOQUES DE MERCADORIAS E MATÉRIAS-PRIMAS, 258
  - AValiação ESPECÍFICA, 261
  - IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS E MATÉRIAS-PRIMAS, 261
  - AValiação DE ESTOQUES DE PRODUTOS ACABADOS E EM FABRICAÇÃO, 262
  - AValiação DOS ESTOQUES PELO CUSTO ARBITRADO, 265
  - MATRIZ E FILIAIS, 266
  - AValiação PELO PREÇO DE MERCADO, 266
  - PRODUTOS AGRÍCOLAS, 267
  - ESTOQUES DE LIVROS, 267
  - SUBAValiação DE ESTOQUES, 268
  - SUPERAValiação DE ESTOQUES, 268
  - QUEBRAS E PERDAS DE ESTOQUES, 269
  - COMPRAS COM NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS, 270
- 18 RECEITAS TRIBUTÁVEIS E NÃO TRIBUTÁVEIS, 271**
  - INDENIZAÇÃO DE SEGURO, 271
  - INDENIZAÇÕES REPARATÓRIAS DE DANOS PATRIMONIAIS, 271
  - DESAPROPRIAÇÃO POR INTERESSE SOCIAL, 272
  - RECEBIMENTOS NO FINAL DO CONTRATO DE CONCESSÃO, 272
  - RENOVAÇÃO ANTECIPADA DA CONCESSÃO, 273
  - RECUPERAÇÃO DE TRIBUTOS, CUSTOS E DESPESAS, 274
  - VALORES RECEBIDOS POR EXIGIR NOTA FISCAL, 275
  - ATIVIDADE ILÍCITA, 275
  - DOAÇÕES E SUBVENÇÕES RECEBIDAS, 275
  - REDUÇÃO OU DEVOLUÇÃO DE ICMS, 278
  - INNOVAR - AUTO, 279
  - CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS, COFINS E ICMS, 279
  - ÁGIO NA EMISSÃO DE AÇÕES, 280
  - PREJUÍZO FISCAL ADQUIRIDO COM DESÁGIO, 281
  - LUCRO NA VENDA DE AÇÕES EM TESOURARIA, 281
  - TDA – TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA, 281
- 19 DESPESAS OU PERDAS DEDUTÍVEIS E NÃO DEDUTÍVEIS, 283**
  - DESPESAS DE SERVIÇOS PRESTADOS, 284

- DESPESAS COM VEÍCULOS E VIAGENS, 284
- CONTRAPRESTAÇÃO DE LEASING, 285
- DESPESAS COM TRANSPORTE, 286
- TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS, 286
- DESPESAS DE VIAGENS, 286
- VIAGENS AO EXTERIOR, 287
- CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES, 288
- BRINDES, 289
- PERDÃO DE DÍVIDA, 289
- DESPESAS DE RELAÇÕES PÚBLICAS, 289
- COMPROVAÇÃO COM RECIBOS, 290
- DESPESAS FINANCEIRAS, 290
- DEDUTIBILIDADE DAS PERDAS COM HEDGE, 291
- DESPESAS PLURIANUAIS, 293
- INOVAÇÃO TECNOLÓGICA, 293
- RATEIO DE DESPESAS ADMINISTRATIVAS, 294
- CONDENAÇÕES JUDICIAIS, 296
- LOCAÇÃO DE BENS, 296
- DESPESAS MÉDICAS, ODONTOLÓGICAS, FARMACÊUTICAS E SOCIAIS, 297
- COMPLEMENTAÇÃO DE PROVENTOS DE APOSENTADORIA, 297
- DESPESAS COM PREVIDÊNCIA PRIVADA, 297
- CARTÕES DE CRÉDITO, 298
- COMISSÃO DE AGENTES NO EXTERIOR, 298
- COMISSÕES E ASSESSORIA, 299
- PAGAMENTOS A SOCIEDADE CIVIL VINCULADA, 300
- DOCUMENTOS INIDÔNEOS, 301
- PRÊMIOS DE SEGURO DE VIDA, 301
- INDENIZAÇÃO POR ACIDENTE DE TRÂNSITO, 302
- MULTAS CONTRATUAIS, 302
- DESPESAS EM NOME DE TERCEIROS, 302
- FURTO E APROPRIAÇÃO INDÉBITA, 302
- PREJUÍZO NA VENDA DE AÇÕES EM TESOURARIA, 303
- PREJUÍZO NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES, TÍTULOS E QUOTAS DE CAPITAL, 303
- FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES EM INFRA-ESTRUTURA-FIP-IE, 304
- PARTICIPAÇÕES DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES, 304
- PARTICIPAÇÕES DE DEBÊNTURES NOS LUCROS, 304
- PARTICIPAÇÕES DE EMPREGADOS NOS LUCROS, 304
- PAGAMENTOS POR MERA LIBERALIDADE, 305
- OUTRAS DESPESAS, 305
- PROVISÕES, 306
- 20 CONTRATOS A LONGO E A CURTO PRAZOS, 307**
- PRODUÇÃO EM CURTO PRAZO, 308
- PRODUÇÃO EM LONGO PRAZO, 309
- CRITÉRIOS DE APROPRIAÇÃO DE RECEITAS, 310
- APROPRIAÇÃO DA RECEITA COM BASE NO CUSTO ORÇADO, 312
- APROPRIAÇÃO DA RECEITA COM BASE NO LAUDO TÉCNICO, 314
- APROPRIAÇÃO DE CUSTOS INCORRIDOS, 315
- DIFERIMENTO DE LUCROS, 316
- SUBEMPREITADA, 320
- ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS, 321
- TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO, 321
- 21 ARRENDAMENTO MERCANTIL DE BENS, 323**
- PRÁTICA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL, 323
- MODALIDADES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL, 324

- OBJETO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL, 325
- ARRENDATÁRIA, 326
- CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL, 326
- PRAZOS MÍNIMOS DE CONTRATOS, 327
- VALOR DAS CONTRAPRESTAÇÕES, 327
- OPÇÃO DE COMPRA, 328
- VALOR RESIDUAL DO BEM, 329
- OPERAÇÕES DE LEASE BACK, 329
- CONTABILIZAÇÃO DOS BENS E SUA DEPRECIÇÃO, 330
- BENFEITORIAS EM BEM ARRENDADO, 331
- CESSÃO DE CONTRATOS, 332
- DESCARACTERIZAÇÃO DO ARRENDAMENTO MERCANTIL, 332
- DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS, 335
- ARRENDAMENTO MERCANTIL NÃO SUJEITO À LEI 6.099, 335
- 22 DESPESAS OU CUSTOS AMORTIZÁVEIS E NÃO AMORTIZÁVEIS, 337**
  - CONSTRUÇÕES E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS, 338
  - CUSTO DE AQUISIÇÃO DE DIREITOS DE USO, 342
  - CUSTO DE AQUISIÇÃO OU DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARE, 343
  - DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS E PRÉ-INDUSTRIAS, 343
- 23 DEPRECIÇÃO DE BENS, 346**
  - BENS DEPRECIÁVEIS, 347
  - PLANTAS FRUTÍFERAS, 348
  - TAXA ANUAL DE DEPRECIÇÃO, 348
  - EXCLUSÃO DO ENCARGO NO LALUR, 349
  - GERADORES DE ENERGIA ELÉTRICA, 351
  - MICRORREGIÕES DA SUDENE E SUDAM, 351
  - INCENTIVO À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA, 351
  - FABRICANTES DE VEÍCULOS E AUTOPEÇAS, 352
  - VEÍCULOS PARA TRANSPORTE DE MERCADORIAS, VAGÕES, LOCOMOTIVAS ETC., 352
  - FABRICANTES DE BENS DE CAPITAL, 352
  - DEPRECIÇÃO DE BENS ADQUIRIDOS ENTRE 16-09-12 E 31-12-12, 352
  - HOTELARIA, 353
  - FORMAS, MOLDES E FACAS PARA CALÇADOS, 353
  - BENS ADQUIRIDOS USADOS, 353
  - BAIXA DE PARTES E PEÇAS SUBSTITUÍDAS, 354
  - DEPRECIÇÃO ACELERADA EM FUNÇÃO DO TURNO DE OPERAÇÃO, 355
  - EMPRESAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL, 356
  - DEPRECIÇÃO DE BENS ATIVADOS PELO FISCO, 356
  - DEPRECIÇÃO NA MUDANÇA DE LUCRO PRESUMIDO PARA LUCRO REAL, 357
- 24 REMUNERAÇÕES OU BENEFÍCIOS INDIRETOS, 358**
  - DEDUTIBILIDADE NA PESSOA JURÍDICA, 359
  - TRATAMENTO DOS BENEFÍCIOS INDIRETOS NAS PESSOAS FÍSICAS, 361
  - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE DE BENEFÍCIOS INDIRETOS, 362
  - BENEFÍCIOS INDIRETOS DOS ASSALARIADOS EM GERAL, 363
- 25 PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS, 364**
  - VALOR POR OPERAÇÃO, 365
  - EMPRESA FALIDA, EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL OU CONCORDATÁRIA, 366
  - DÉBITOS DE CONTROLADORA, CONTROLADA, COLIGADA OU INTERLIGADA E PODER PÚBLICO, 368
  - REGISTRO CONTÁBIL DAS PERDAS, 368
  - PRAZO PARA REGISTRAR A PERDA DE CRÉDITOS, 369
  - ENCARGOS FINANCEIROS DE CRÉDITOS VENCIDOS, 369
  - ABATIMENTOS CONCEDIDOS NA LIQUIDAÇÃO DE CRÉDITOS, 369
- 26 PROVISÃO PARA FÉRIAS, 371**
  - VALOR DA PROVISÃO, 372

- INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, 373
- PROVISÃO PARA LICENÇA-PRÊMIO, 374
- 27 TRIBUTOS E MULTAS – DEDUTIBILIDADE, 375**
  - IMPOSTO DE RENDA, 376
  - ADIÇÃO DA CSLL NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL, 376
  - TRIBUTOS PAGOS NA AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE, 377
  - FGTS, 378
  - FUNRURAL, 379
  - BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS, 379
  - ASSUNÇÃO DO ÔNUS DE ISS, 379
  - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS SÓCIOS, 380
  - MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS, 380
  - JUROS E MULTAS MORATÓRIAS PROVISIONADOS, 380
  - CONTABILIZAÇÃO DO TRIBUTO CONTESTADO, 381
  - TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa, 382
  - IRPJ, CSLL, PIS E COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO, 383
  - MULTAS POR INFRAÇÃO DE LEI NÃO TRIBUTÁRIA, 384
- 28 ROYALTIES E DESPESAS DE ASSISTÊNCIA, 385**
  - DESPESAS NECESSÁRIAS, 385
  - APLICAÇÃO DE CAPITAL, 385
  - DEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES, 386
  - PAGAMENTOS NÃO DEDUTÍVEIS, 386
  - LIMITES DE DEDUÇÃO, 387
  - REVOGAÇÃO DA PORTARIA Nº 436/58, 389
  - AVERBAÇÃO NO INPI, 391
  - PORTARIA NO 436/58, 392
  - MARCAS E SÍMBOLOS, 394
  - ASSISTÊNCIA TÉCNICA, ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES, 394
  - DIREITOS AUTORAIS, 395
  - PROGRAMAS DE COMPUTADOR, 395
  - DESPESAS DE FRANQUIA, 396
- 29 DESPESAS DE PROPAGANDA, 398**
  - COMPROVANTES FORNECIDOS PELAS AGÊNCIAS DE PROPAGANDA, 399
  - RATEIO DE DESPESAS, 400
  - DISTRIBUIÇÃO DE PRÊMIOS, 401
  - PROMOÇÃO DE VENDAS, 401
  - OUTRAS FORMAS DE PROPAGANDA, 402
  - DESPESAS INDEDUTÍVEIS, 402
- 30 PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS, 403**
  - EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL, 403
  - INVESTIMENTOS EM COLIGADAS E CONTROLADAS, 404
  - INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E COMPANHIAS ABERTAS, 405
  - INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO CUSTO DE AQUISIÇÃO, 405
  - INVESTIMENTOS AVALIÁVEIS PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO, 406
  - RESULTADOS NÃO REALIZADOS, 407
  - AJUSTE EM CADA PERÍODO DE APURAÇÃO, 408
  - AVALIAÇÃO DO INVESTIMENTO EM BALANÇO INTERMEDIÁRIO, 409
  - VALOR DE PATRIMÔNIO NEGATIVO, 409
  - CONTRAPARTIDA DO AJUSTE, 410
  - EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL SOBRE CAPITAL NÃO INTEGRALIZADO, 411
  - GANHO OU PERDA DE CAPITAL, 411
  - AJUSTE NA ALIENAÇÃO, 412
  - AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO OU DESÁGIO, 412
  - ALTERAÇÃO NO PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO, 413

- COLIGADA OU CONTROLADA NO EXTERIOR, 414
- CONSTITUIÇÃO DE "HOLDING", 414
- INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL COM BENS, 416
- 31 ALIENAÇÃO OU BAIXA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE, 418**
  - DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO, 418
  - GANHOS EM DESAPROPRIAÇÃO, 419
  - PERMUTA DE BENS IMÓVEIS, 421
  - ALIENAÇÃO DE BENS PARA EMPRESAS DO GRUPO, 422
  - BAIXA POR OBSOLESCÊNCIA, 424
- 32 DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS, 425**
  - SÓCIO E ACIONISTA, 426
  - ADMINISTRADOR, 426
  - PARENTES, 427
  - ALIENAÇÃO DE BENS, 427
  - PROVA DO VALOR DE MERCADO, 429
  - AQUISIÇÃO DE BENS, 429
  - PERDA DE SINAL OU DEPÓSITO, 431
  - TRANSFERÊNCIA DE DIREITO, 431
  - EMPRÉSTIMO DE DINHEIRO, 431
  - PAGAMENTO DE ALUGUÉIS, ROYALTIES OU ASSISTÊNCIA TÉCNICA, 432
  - NEGÓCIO DE FAVORECIMENTO, 432
  - EXCLUSÃO DA PRESUNÇÃO, 433
  - SÓCIO OU ACIONISTA CONTROLADOR, 433
  - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, 434
  - LANÇAMENTO DE IMPOSTO E MULTA, 435
  - LUCRO PRESUMIDO, 435
- 33 ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR, 436**
  - DEDUÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO, 436
  - BENEFÍCIO FISCAL CUMULATIVO, 437
  - FORMAS DE APLICAÇÃO DE RECURSOS, 437
  - CUPOM-VALE, 438
  - CUSTO MÁXIMO DE CADA REFEIÇÃO, 438
  - PARTICIPAÇÃO DO TRABALHADOR, 439
  - CÁLCULO DO BENEFÍCIO FISCAL, 440
  - EXCEDENTE TRANSFERÍVEL, 440
- 34 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS, 441**
  - EFEITOS DA COMPENSAÇÃO SUPERIOR A 30%, 442
  - POSTERGAÇÃO DE DESPESA OU ANTECIPAÇÃO DE RECEITA, 442
  - PREJUÍZOS NÃO OPERACIONAIS, 443
  - COMPENSAÇÃO COM RESERVAS, 443
  - PREJUÍZO CONTÁBIL ASSUMIDO PELOS SÓCIOS, 444
  - FUSÃO, INCORPORAÇÃO E CISÃO, 444
  - VENDA DE PREJUÍZO FISCAL, 446
  - TRANSFORMAÇÃO, 446
  - MODIFICAÇÃO DO CONTROLE SOCIETÁRIO E DA ATIVIDADE, 448
  - MUDANÇA NO REGIME TRIBUTÁRIO, 448
  - COMPENSAÇÃO NO PROCESSO FISCAL, 449
  - RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO, 449
  - ALTERAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL PELO FISCO, 450
  - ATIVIDADE RURAL, 451
  - PREJUÍZO FISCAL DA ATIVIDADE ISENTA, 452
  - CRÉDITO TRIBUTÁRIO PARA DEDUÇÃO FUTURA, 453
  - INSTRUÇÃO CVM Nº 371 DE 27-06-02, 456
  - PESSOAS JURÍDICAS INATIVAS OU EM LIQUIDAÇÃO, 457

- 35 PESSOAS JURÍDICAS E ENTIDADES IMUNES E ISENTAS, 458**  
TEMPLOS DE QUALQUER CULTO, 459  
ENTIDADES ISENTAS, 459  
ENTIDADES ESPORTIVAS PROFISSIONAIS, 461  
DESVIRTUAMENTO DA ATIVIDADE, 462  
INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO, 463  
UNIVERSIDADE PARA TODOS - PROUNI, 465  
INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, 465  
ENTIDADE FILANTRÓPICA OU DE UTILIDADE PÚBLICA, 466  
RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS, 467  
RECEITAS DE ALUGUÉIS, 468  
PIS/PASEP, 468  
COFINS, 469  
CSLL, 473  
ENTIDADES DOMICILIADAS NO EXTERIOR, 473  
SUSPENSÃO DE ISENÇÃO OU IMUNIDADE, 474
- 36 INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO DE SOCIEDADES, 476**  
VALOR DE INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO, 477  
EXEMPLO DE INCORPORAÇÃO, 478  
CISÃO DE EMPRESAS, 479  
PARTICIPAÇÃO ANTERIOR NO CAPITAL DA INCORPORADA, 479  
AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO, 485  
CONTROLADA INCORPORA A CONTROLADORA, 486  
MAIS-VALIA NA INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO, 486  
GANHO POR COMPRA VANTAJOSA, 487  
AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO NA SUCEDIDA, 487  
OUTROS VALORES DIFERIDOS, 488  
SUCESSÃO DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES, 488  
TRANSFORMAÇÃO, 489  
APURAÇÃO DO RESULTADO DA INCORPORADA OU CINDIDA, 489  
ENTREGA DE DECLARAÇÃO E PAGAMENTO DE TRIBUTOS, 490  
PERÍODO DE APURAÇÃO DA INCORPORADORA, 490  
DIFERENÇA DE TRIBUTO APURADA PELO FISCO, 491  
INCORPORAÇÃO OU FUSÃO QUE AUMENTA A PARTICIPAÇÃO DE SÓCIO, 492
- 37 COMPRA E VENDA, INCORPORAÇÃO E LOTEAMENTO DE IMÓVEIS, 493**  
DETERMINAÇÃO DO CUSTO, 494  
CUSTOS FINANCEIROS, 494  
CUSTO ORÇADO, 495  
RECONHECIMENTO DE RECEITAS, 496  
BASE DE CÁLCULO DE PIS/PASEP E COFINS, 497  
JUROS CONTRATADOS, 497  
PERMUTA COM UNIDADES A CONSTRUIR, 498  
COMPANHIAS ABERTAS, 501  
EXECUÇÃO DE LOTEAMENTO EM TERRENO ALHEIO, 503  
REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DA LEI Nº 10.931, 504  
REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DA LEI Nº 12.715, 505  
FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, 506  
ESTOQUE DE IMÓVEIS, 507  
TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO, 508  
TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO, 510
- 38 AUMENTO OU REDUÇÃO DE CAPITAL, 511**  
AUMENTO DE CAPITAL EM DINHEIRO, 511  
AUMENTO DE CAPITAL EM BENS, 511  
INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL COM KNOW HOW, 513

- INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL COM AÇÕES DE OUTRA EMPRESA, 513
- AUMENTO DE CAPITAL COM IMÓVEIS, 514
- AUMENTO DE CAPITAL COM RESERVAS, 514
- CAPITAL ESTRANGEIRO, 515
- REDUÇÃO DE CAPITAL PARA RESTITUIÇÃO AOS SÓCIOS, 516
- REDUÇÃO DE CAPITAL COM PAGAMENTO EM BENS, 516
- 39 DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS OU DIVIDENDOS, 518**
- DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS NÃO PROPORCIONAL AO CAPITAL, 518
- DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS DE SERVIÇOS, 519
- PESSOAS JURÍDICAS DEVEDORAS DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES, 521
- NÃO PODE DISTRIBUIR, 524
- LUCRO COM TRIBUTAÇÃO DIFERIDA, 524
- 40 IMPOSTO DE RENDA NA FONTE, 526**
- PRÊMIOS DISTRIBUÍDOS EM DINHEIRO OU BENS, 526
- ISENÇÕES, 530
- DEDUÇÕES, 531
- DEPENDENTES, 531
- PENSÃO ALIMENTÍCIA, 531
- VÁRIOS PAGAMENTOS NO MÊS, 532
- PAGAMENTOS ACUMULADOS, 532
- TABELA PARA CÁLCULO DO IMPOSTO, 534
- TRANSPORTE DE CARGAS E PASSAGEIROS, 535
- NÃO RESIDENTES NO BRASIL, 535
- BOLSAS DE ESTUDO E ESTÁGIOS, 535
- DANOS MORAIS, 536
- ESTADOS E MUNICÍPIOS, 536
- RENDIMENTOS PAGOS POR DECISÃO DA JUSTIÇA FEDERAL, 537
- TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE, 538
- 41 RENDIMENTOS DO TRABALHO ASSALARIADO, 539**
- INCIDÊNCIA, 539
- CESTA BÁSICA, 540
- RENDIMENTOS ISENTOS, 541
- DIÁRIAS PARA ALIMENTAÇÃO E POUSADA, 545
- VERBA DE UTILIZAÇÃO DE VEÍCULO PRÓPRIO, 546
- SERVIÇOS MÉDICOS, HOSPITALARES E DENTÁRIOS, 546
- FÉRIAS E ABONO PECUNIÁRIO, 547
- FÉRIAS INDENIZADAS E ABONO PECUNIÁRIO DE FÉRIAS, 547
- PROGRAMA DE DEMISSÃO INCENTIVADA, 548
- LICENÇA-PRÊMIO NÃO GOZADA, 550
- HORAS EXTRAS TRABALHADAS, 550
- 13º SALÁRIO, 551
- PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, 552
- VALES OU ADIANTAMENTOS, 552
- EMPRÉSTIMOS SEM ENCARGOS, 553
- DEDUÇÕES PARA BASE DE CÁLCULO, 553
- PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES, 553
- 42 SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOAS JURÍDICAS, 554**
- PAGOS POR ÓRGÃOS PÚBLICOS FEDERAIS, 554
- ENGENHARIA, 555
- MEDICINA, 555
- PLANOS DE SAÚDE E DE ODONTOLOGIA, 556
- RECRUTAMENTO E SELEÇÃO DE PESSOAL, 556
- PROGRAMAÇÃO, 556
- LIMPEZA E CONSERVAÇÃO, 557

- SEGURANÇA E VIGILÂNCIA, 557
- LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA, 558
- EXISTÊNCIA DE VÍNCULO ENTRE SOCIEDADES, 558
- DISPENSA DE RETENÇÃO, 558
- COOPERATIVAS DE TRABALHO, 559
- FACTORING E SERVIÇOS SEMELHANTES, 559
- RETENÇÃO DE CSLL, PIS E COFINS, 559
- 43 COMISSÃO DE INTERMEDIÇÃO, 561**
  - RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO, 561
  - BASE DE CÁLCULO, 562
  - COMISSÃO DE REPRESENTANTE COMERCIAL, 562
  - NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, 562
- 44 SERVIÇOS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE, 564**
  - BASE DE CÁLCULO, 564
  - RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, 565
  - DIRF ANUAL, DCTF E INFORME DE RENDIMENTOS, 565
- 45 ALUGUÉIS DE IMÓVEIS, 567**
  - FATO GERADOR DO IMPOSTO, 567
  - RECUPERAÇÃO DE DESPESAS, 567
  - IMÓVEL DO CASAL, 568
  - IMÓVEL PERTENCENTE A MAIS DE UMA PESSOA, 569
  - IMÓVEL COMERCIAL OU RESIDENCIAL, 569
  - IMÓVEL RURAL, 569
  - IMÓVEL LOCADO EM NOME DO SÓCIO, 570
  - IMÓVEL DE SÓCIO, 570
  - PAGAMENTO POR INTERMÉDIO DA ADMINISTRADORA, 571
  - ALUGUÉIS DE IMÓVEIS PELO SISTEMA POOL, 571
  - BENEFICIÁRIOS RESIDENTES NO EXTERIOR, 572
- 46 O MÚTUO E A TRIBUTAÇÃO, 573**
  - DEDUTIBILIDADE DOS JUROS, 573
  - TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS DE JUROS, 577
  - RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA, 578
  - CONTABILIZAÇÃO DOS JUROS, 578
  - MÚTUO ENTRE PESSOAS FÍSICAS, 579
  - EMPRÉSTIMOS DE AÇÕES E TÍTULOS MOBILIÁRIOS, 580
- 47 REMESSAS AO EXTERIOR, 581**
  - FATO GERADOR DO IMPOSTO, 582
  - ALÍQUOTAS DO IMPOSTO, 583
  - TRANSPORTADOR AUTÔNOMO RESIDENTE NO PARAGUAI, 585
  - REGISTRO E MANUTENÇÃO DE MARCAS E PATENTES, 585
  - CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO, 585
  - CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, 589
  - DECLARAÇÃO PAÍS - A - PAÍS, 589
  - INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES COM ESTADOS UNIDOS, 589
  - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA FIXA, 589
  - PAÍSES COM RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO, 592
  - ESTRANGEIROS COM VISTO TEMPORÁRIO OU PERMANENTE, 593
  - ISENÇÕES E NÃO-INCIDÊNCIAS, 594
  - REMESSA AO EXTERIOR DE VALORES HAVIDOS POR HERANÇA OU DOAÇÃO, 596
  - COMPETIÇÕES ESPORTIVAS NO EXTERIOR, 596
  - REMESSAS AO EXTERIOR PARA FINS CULTURAIS, 597
  - ROYALTIES, 597
  - SERVIÇOS PRESTADOS POR RESIDENTES NO EXTERIOR, 598
  - ASSINATURA DE PERIÓDICOS ELETRÔNICOS, 599

- ASSISTÊNCIA TÉCNICA E SERVIÇOS TÉCNICOS, 599
- INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL COM KNOW HOW, 601
- RESIDENTES EM PARAÍSO FISCAIS, 602
- PRÊMIOS DE RESSEGUROS CEDIDOS, 603
- OPERADORAS DE TELECOMUNICAÇÕES, 603
- COMISSÕES DE AGENTES NO EXTERIOR, 604
- FINANCIAMENTOS PARA EXPORTAÇÕES, 605
- PROMOÇÃO DE PRODUTOS BRASILEIROS NO EXTERIOR, 605
- PROMOÇÃO DE TURISMO, 607
- OUTRAS DESPESAS NO EXTERIOR COM EXPORTAÇÃO, 607
- JUROS SOBRE EMPRÉSTIMOS E TÍTULOS LANÇADOS NO EXTERIOR, 608
- OBRAS AUDIOVISUAIS ESTRANGEIRAS, 608
- PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO, 610
- REMESSAS POR PESSOAS JURÍDICAS ISENTAS, 611
- MANUTENÇÃO DE ESCRITÓRIO NO EXTERIOR, 611
- CAPITAL ESTRANGEIRO NAS EMPRESAS BRASILEIRAS, 612
- RETORNO DE CAPITAL ESTRANGEIRO, 613
- INVESTIMENTO ESTRANGEIRO EM MOEDA BRASILEIRA, 615
- GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS, 616
- GANHO DE CAPITAL DE RESIDENTE NO JAPÃO, 617
- FRETES INTERNACIONAIS, 618
- ARRENDAMENTO MERCANTIL, 618
- FRETES, ALUGUÉIS E ARRENDAMENTOS DE AERONAVES E EMBARCAÇÕES, 619
- PROGRAMAS DE COMPUTADOR, 620
- HEDGE CONTRA VARIAÇÕES DE TAXAS DE JUROS, 621
- BENS DE BRASILEIROS NO EXTERIOR, 622
- RECURSOS DE EXPORTAÇÃO MANTIDOS NO EXTERIOR, 623
- INFORMAÇÕES SOBRE OPERAÇÕES COM DOMICILIADOS NO EXTERIOR., 623
- 48 REMESSAS DE JUROS PELA COMPRA DE BENS A PRAZO, 625**
  - ALÍQUOTA DO IMPOSTO, 626
  - ISENÇÃO E IMUNIDADE, 627
- 49 DISPOSIÇÕES COMUNS À RETENÇÃO NA FONTE, 628**
  - REAJUSTE DE RENDIMENTOS, 628
  - FATO GERADOR DO IMPOSTO, 629
  - BENEFICIÁRIA PESSOA FÍSICA, 630
  - BENEFICIÁRIA PESSOA JURÍDICA, 630
  - RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO BENEFICIÁRIO DOS RENDIMENTOS, 631
  - BENEFICIÁRIAS RESIDENTES NO EXTERIOR, 632
  - ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE RENDIMENTOS, 632
  - ISENÇÃO E IMUNIDADE, 633
  - RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO DO IMPOSTO, 633
  - FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO, 634
  - RENDIMENTOS PAGOS EM DECISÃO JUDICIAL, 637
  - FORMULÁRIO DE RENDIMENTOS E DO IMPOSTO RETIDO, 639
  - DISPENSA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO, 640
  - RECEBIMENTOS DE ÓRGÃOS PÚBLICOS FEDERAIS, 640
  - RETENÇÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS NA FONTE, 641
- 50 PENALIDADES E ACRÉSCIMOS LEGAIS, 642**
  - JUROS E MULTAS DE MORA, 642
  - JUROS DE MORA PELA TAXA SELIC, 644
  - DENÚNCIA ESPONTÂNEA, 645
  - MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL AO TRIBUTO, 647
  - MULTA DE OFÍCIO ISOLADA, 649
  - TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DECLARADOS, 651

- REDUÇÕES DA MULTA DE OFÍCIO, 651
- INFRAÇÕES SOBRE DIPJ, DIRF, DCTF, DACTON E DECLARAÇÃO SIMPLIFICADA, 652
- NÃO PRESTAR INFORMAÇÕES OU ESCLARECIMENTOS, 653
- EMPRESA FALIDA, EM CONCORDATA OU LIQUIDAÇÃO EXTRA-JUDICIAL, 653
- RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO, 654
- PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO, 655
- REPRESENTAÇÃO DIPLOMÁTICA OU CONSULAR ESTRANGEIRA, 656
- 51 OMISSÃO DE RECEITAS DAS PESSOAS JURÍDICAS, 657**
  - PASSIVO FICTÍCIO, 658
  - VENDA FICTÍCIA, 660
  - SUPRIMENTOS DE CAIXA, 660
  - INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL, 661
  - DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS, 662
  - RECEBIMENTOS COM CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO, 664
  - LIQUIDAÇÃO DE DÉBITOS DE SÓCIOS, 664
  - COMPRAS E PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS, 664
  - CONTAGEM DE COMPRAS E VENDAS, 666
  - AUDITORIA DA PRODUÇÃO, 666
  - QUEBRAS E PERDAS, 667
  - SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES, 667
  - DIFERENÇA NOS ESTOQUES DE EMBALAGENS, 668
  - PRÁTICA DE PREÇOS DIFERENCIADOS, 668
  - RECEITA DECLARADA PARA EFEITO DE LOCAÇÃO, 669
  - RECEITA ARBITRADA POR AMOSTRAGEM, 669
  - IMÓVEL CEDIDO AO SÓCIO, 669
  - PROVA EMPRESTADA, 670
  - CUSTOS E DESPESAS, 670
- 52 EVASÃO E ELISÃO FISCAL, 671**
  - ÁGIO NA EMISSÃO DE AÇÕES, 673
  - ÁGIO COM FUNDAMENTO NA RENTABILIDADE FUTURA, 675
  - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL NA INCORPORAÇÃO, 676
  - TRANSFERÊNCIA DE BENS DE PESSOA JURÍDICA PARA SÓCIOS, 677
  - TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO, 679
- 53 CONTENCIOSO FISCAL, 681**
  - REGIMENTO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 681
  - PROCEDIMENTOS DA FISCALIZAÇÃO, 681
  - MOVIMENTAÇÃO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS, 683
  - LANÇAMENTO E AVISO DE COBRANÇA, 683
  - INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS, 685
  - ATOS E TERMOS PROCESSUAIS EM FORMA ELETRÔNICA, 685
  - DA INTIMAÇÃO E CITAÇÃO, 686
  - PLURALIDADE DE SUJEITOS PASSIVOS SOBRE MESMA OBRIGAÇÃO, 690
  - LANÇAMENTO DE VÁRIOS TRIBUTOS, 690
  - ERRO NA ELEIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, 690
  - EXISTÊNCIA DE PREJUÍZO FISCAL, 692
  - ERROS CONTIDOS NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS, 692
  - ARROLAMENTO DE BENS NA AÇÃO FISCALIZADORA, 693
  - APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO, 695
  - IMPUGNAÇÃO ASSINADA PELO CONTADOR SEM PROCURAÇÃO, 696
  - APRECIAÇÃO DE INTEMPESTIVIDADE, 696
  - JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA, 697
  - ENTREGA DE PROVA DOCUMENTAL, 699
  - REMESSAS DE DOCUMENTOS PELO CORREIO, 700
  - PRAZO PARA RECURSO, 700

- NULIDADE DE DECISÃO OU DE LANÇAMENTO, 701
- ALTERAÇÃO DE LANÇAMENTO NO JULGAMENTO, 702
- CERCEAMENTO DE DEFESA, 702
- CONTRA-RAZÕES DA PFN, 703
- JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA, 703
- CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, 705
- RECURSO HIERÁRQUICO, 706
- APRECIÇÃO DA DECISÃO ADMINISTRATIVA PELO JUDICIÁRIO, 707
- PAGAMENTO TOTAL OU PARCIAL, 708
- ADMINISTRATIVO E JUDICIÁRIO, 708
- JUDICIÁRIO ASSESSORADO POR PFN, 711
- ADVOGADO PARITÁRIO NO CARF, 712
- JUIZADOS ESPECIAIS FEDERAIS, 712
- SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, 713
- LANÇAMENTO DE TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa, 713
- EFEITOS DAS DECISÕES JUDICIAIS, 716
- SÚMULAS VINCULANTES DO STF, 718
- MULTIPLICIDADE DE RECURSOS EM IDÊNTICA QUESTÃO, 719
- COISA JULGADA, 720
- AÇÃO RESCISÓRIA, 721
- DISPENSA DE RECURSOS EM AÇÕES JUDICIAIS, 722
- IMUNIDADE, 722
- CONSTITUCIONALIDADE, 723
- LEI SUSPensa POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL, 725
- LEGITIMIDADE ATIVA E PASSIVA, 726
- PROCESSO REFLEXO OU DECORRENTE, 727
- PRAZOS, 728
- DECADÊNCIA PARA LANÇAR IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES, 729
- TRIBUTOS DECLARADOS NA DIPJ OU DCTF, 734
- DECADÊNCIA PARA LANÇAR MULTA ISOLADA, 735
- PRESCRIÇÃO DE DÉBITOS, 735
- CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL DE TRIBUTOS DECLARADOS NA DCTF, 737
- PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NA EXECUÇÃO FISCAL, 738
- DEPÓSITOS PARA GARANTIA OU ARROLAMENTO DE BENS, 739
- DEPÓSITO PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE, 740
- TRANSFERÊNCIA DE DEPÓSITO PARA TESOUREIRO NACIONAL, 741
- JUROS SELIC SOBRE DEPÓSITO EM DINHEIRO, 742
- FIANÇA BANCÁRIA, 742
- MEDIDA CAUTELAR FISCAL, 743
- CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL, 743
- DEPOSITÁRIO INFIEL, 748
- VIGÊNCIA E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO, 750
- MEDIDAS PROVISÓRIAS, 752
- EFEITOS JURÍDICOS DA MP NÃO CONVERTIDA EM LEI, 754
- HIERARQUIA NA LEGISLAÇÃO, 755
- SIGILO BANCÁRIO, 755
- INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA, 758
- REVISÃO DE OFÍCIO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS, 758
- 54 O INSTITUTO DA CONSULTA, 759**
- LEGISLAÇÃO QUE REGE A CONSULTA, 760
- APRESENTAÇÃO DA CONSULTA, 761
- EFEITOS DA CONSULTA FORMULADA, 761
- COMPETÊNCIA PARA SOLUÇÃO DE CONSULTA, 762
- EFEITOS DA SOLUÇÃO DE CONSULTA E DE DIVERGÊNCIA, 762

- PRAZO DECADENCIAL NA EXISTÊNCIA DE CONSULTA FORMULADA, 763  
INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, 763
- 55 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS, SUCESSORES OU TERCEIROS, 766**  
RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E EX-SÓCIOS, 766  
RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES, 770  
RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS, 772  
RESPONSABILIDADE NA CISÃO, 772  
MULTA PUNITIVA, 772
- 56 TRIBUTOS – COBRANÇA – PARCELAMENTO – PROVA DE QUITAÇÃO, 774**  
PRAZOS DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS, 774  
DOCUMENTO DE ARRECADÇÃO, 774  
RECOLHIMENTO CENTRALIZADO DE TRIBUTOS, 775  
DISPENSA DE RECOLHIMENTO, 775  
IMPUTAÇÃO NO PAGAMENTO A MENOR, 776  
CADASTRO INFORMATIVO – CADIN, 777  
INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA E EXECUÇÃO FISCAL, 777  
PROTESTO DE CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO, 779  
COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA ATRAVÉS DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, 779  
EXECUÇÃO FISCAL, 779  
BENS IMPENHORÁVEIS, 780  
FRAUDE À EXECUÇÃO, 781  
PREFERÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, 781  
PARCELAMENTO DE DÉBITOS, 782  
SUSTAÇÃO DA COBRANÇA JUDICIAL, 783  
PROVA DA INEXISTÊNCIA DE DÉBITO, 784
- 57 COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO PAGO A MAIOR OU INDEVIDAMENTE, 786**  
RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO, 786  
COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES, 787  
DISPENSA DE RECURSO DE OFÍCIO, 791  
MULTA SOBRE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA, 791  
BENEFICIÁRIO COM DÉBITOS TRIBUTÁRIOS, 791  
COMPENSAÇÃO COM TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA FEDERAL, 791  
PRECATÓRIOS JUDICIAIS PENDENTES, 792  
COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE TDA, 792  
OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL, 792  
COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS, 794  
ALTERAÇÃO DO VALOR A COMPENSAR, 794  
TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO, 795  
PRAZO PARA PEDIR RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO, 795  
PRAZO PARA RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE IRPJ E CSLL, 797  
PRAZO PARA O FISCO VERIFICAR A LEGITIMIDADE DO CRÉDITO, 799  
RECOLHIMENTO INDEVIDO OU A MAIOR QUE O DEVIDO, 799  
CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO, 800  
IMPUTAÇÃO NA COMPENSAÇÃO, 801  
JUROS SELIC NA COMPENSAÇÃO, 801  
RECONHECIMENTO DO TRIBUTO RESTITUÍDO OU COMPENSADO, 805  
RESTITUIÇÃO COM CRÉDITO EM CONTA BANCÁRIA, 805
- 58 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE OS LUCROS, 807**  
COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, 808  
ALÍQUOTAS E BASES DE CÁLCULO DIFERENCIADAS, 809  
BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO, 809  
CUSTOS E DESPESAS INDEDUTÍVEIS, 810  
TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa, 811  
AJUSTE DO VALOR DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO, 811

- RESERVA DE REAVALIAÇÃO, 811
- AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL DO ÁGIO OU DESÁGIO, 812
- PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS, 812
- FORNECIMENTO PARA ENTIDADES PÚBLICAS, 813
- RECEITA DE EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR, 814
- ATIVIDADE RURAL, 814
- ALÍQUOTAS, 814
- CRÉDITO DE CSLL, 816
- BASE DE CÁLCULO NEGATIVA, 816
- LUCRO PRESUMIDO OU ARBITRADO, 817
- COOPERATIVAS, 817
- PESSOAS JURÍDICAS SEM FINS DE LUCRO, 817
- 59 PIS E COFINS, 818**
  - PIS/PASEP, 818
  - CONSTITUCIONALIDADE, 819
  - BASE DE CÁLCULO DA LEI Nº 9.718, 820
  - CONTRIBUINTES, 821
  - IMUNIDADE, 821
  - COFINS NÃO-CUMULATIVA DA LEI Nº 10.833, 822
  - PESSOAS JURÍDICAS E RECEITAS EXCLUÍDAS DO REGIME, 822
  - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA, 825
  - ATIVIDADE DE VIGILÂNCIA, 825
  - BASE DE CÁLCULO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA, 826
  - ALÍQUOTAS DE RECOLHIMENTO, 828
  - CRÉDITO DE COFINS NÃO-CUMULATIVA, 828
  - CUSTOS E DESPESAS QUE NÃO GERAM CRÉDITO, 846
  - ALÍQUOTAS PARA CRÉDITOS, 847
  - ESTORNO DE CRÉDITO, 847
  - UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO, 848
  - JUROS SELIC SOBRE OS CRÉDITOS DE PIS E COFINS, 850
  - RECEITAS FINANCEIRAS, 851
  - ITAIPIU BINACIONAL, 852
  - ISENÇÕES, 852
  - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA OU ALÍQUOTA CONCENTRADA, 853
  - ALÍQUOTAS ZERO DE PIS E COFINS, 853
  - SUSPENSÃO DE PIS E COFINS, 856
  - VENDA DE MEDICAMENTOS PELAS FARMÁCIAS DE MANIPULAÇÃO, 857
  - EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS, 858
  - HÓSPEDES DE HOTELARIA DOMICILIADOS NO EXTERIOR, 861
  - PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA, 862
  - VENDAS PARA A ZF DE MANAUS, 863
  - PESSOAS JURÍDICAS ESTABELECIDAS NA ZF DE MANAUS, 864
  - CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS, COFINS, IPI E ICMS, 866
  - CONCEITOS DE FATURAMENTO, RECEITA BRUTA E RECEITA, 870
  - BONIFICAÇÕES CONCEDIDAS EM MERCADORIA, 871
  - VENDAS A PRAZO COM DESTAQUE DE ENCARGOS FINANCEIROS, 872
  - VENDAS CANCELADAS, 872
  - VASILHAMES RETORNÁVEIS, 873
  - RECEITA NÃO RECEBIDA, 874
  - PERMUTA DE BENS OU SERVIÇOS, 874
  - INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL COM MERCADORIAS, 875
  - SUBVENÇÕES E DOAÇÕES PÚBLICAS, 875
  - TRIBUTOS RECUPERADOS, 876
  - PIS E COFINS NA CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS, 877

- ATIVIDADE RURAL, 878
- AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA, 879
- LOCADORAS DE MÃO DE OBRA, 880
- EMPRESAS DE FACTORING, 881
- CUSTOS E DESPESAS RECUPERADOS, 882
- REEMBOLSO DE DESPESAS, 882
- RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS, 883
- INDENIZAÇÃO POR DANOS PATRIMONIAIS, 883
- REGIME DE APROPRIAÇÃO DAS RECEITAS, 884
- RECEITAS DE CONTRATOS A LONGO PRAZO, 885
- FATURAMENTO PARA ENTREGA FUTURA, 886
- ICMS E ICMS SUBSTITUIÇÃO NA BASE DE CÁLCULO, 886
- CONTRIBUIÇÃO AO INSS SOBRE RECEITA, 892
- INSTITUIÇÕES DO SISTEMA FINANCEIRO, 892
- CORRETORAS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS, 894
- CORRETORAS DE SEGUROS, 894
- OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE, 895
- COOPERATIVAS, 896
- PESSOAS JURÍDICAS SEM FINS LUCRATIVOS, 896
- ATIVIDADE IMOBILIÁRIA, 896
- LUCRO PRESUMIDO, 896
- MUDANÇA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DE PIS E COFINS, 897
- VENDA DE CIGARROS, 899
- LIVROS, JORNAIS E REVISTAS, 900
- RECEITAS TRANSFERIDAS PARA TERCEIROS, 901
- RECEITAS DE TERCEIROS, 902
- SERVIÇOS DE TELEFONIA E ENERGIA ELÉTRICA, 903
- DEMANDA CONTRATADA DE ENERGIA, 903
- CONTRATOS COM ÓRGÃOS PÚBLICOS OU SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA, 903
- PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA EMPRESAS DO GRUPO, 904
- PIS E COFINS NO REPORTO, 905
- EMPRESAS ESTRANGEIRAS DE TRANSPORTE AÉREO, 906
- TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS E PASSAGEIROS, 906
- RETENÇÃO DE CSLL, PIS E COFINS, 907
- PIS SOBRE FOLHA DE PAGAMENTO, 911
- 60 PIS E COFINS NA IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS, 912**
  - IMPORTAÇÃO DE BENS, 912
  - IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS, 918
  - BENEFÍCIOS FISCAIS DO REPES, 921
  - BENEFÍCIOS FISCAIS DO RECAP, 921
  - BASE DE CÁLCULO, 921
  - CRÉDITOS DE PIS E COFINS, 922
  - EMPRESAS TRIBUTADAS PELO LUCRO PRESUMIDO, 923
- 61 CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE), 924**
  - TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA, 925
  - ROYALTIES, 926
  - PARTICIPAÇÃO DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS, 927
  - ISENÇÕES E ALÍQUOTAS ZERO, 927
  - BASE DE CÁLCULO, 928
  - BASE DE CÁLCULO DA CIDE NA ASSUNÇÃO DO IRRF, 928
  - CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÃO (CIDE), 930
  - CIDE SOBRE COMBUSTÍVEIS, 930

---

## ABREVIATURAS UTILIZADAS

---

CF	Constituição Federal
EC	Emenda Constitucional
LC	Lei Complementar
Dec.	Decreto Presidencial
RIR/99	Regulamento do Imposto de Renda de 1999
DOU	Diário Oficial da União
DJU	Diário da Justiça da União
Port.	Portaria do Ministro da Fazenda
IN	Instrução Normativa da SRF
PN	Parecer Normativo da CST
ADN	Ato Declaratório Normativo da SRF
AD	Ato Declaratório da SRF
ADI	Ato Declaratório Interpretativo
ADE	Ato Declaratório Executivo
Ac. ou ac.	Acórdão
CTN	Código Tributário Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal
RE	Recurso Extraordinário (STF)
REsp	Recurso Especial (STJ)
Cosit.	Coordenação-Geral do Sistema de Tributação
RF	Região Fiscal
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais (Administrativo)
C.C.	Conselho de Contribuintes
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
BC	Banco Central do Brasil
MP	Medida Provisória

---

# 1

## A CRISE ECONÔMICA BRASILEIRA

---

Provavelmente esta 41ª edição será a última deste livro. A interrupção não é pela crise econômica mas por idade do autor que em 1965 foi nomeado fiscal do imposto de renda pelo presidente Castelo Branco.

A atual crise econômica brasileira é a pior de todas as crises econômicas sofridas pelo Brasil até hoje. Dificilmente sairá dessa crise sem calote do governo federal nos próximos cinco anos. A principal causa é a enorme dívida pública federal contraída a partir de 2003.

### RELAÇÃO ENTRE DÍVIDA PÚBLICA E PIB

A maioria dos economistas brasileiros de renome diz que o percentual de 65% de dívida pública brasileira em relação ao PIB (2015) não é preocupante. Como fundamento citam países do primeiro mundo como Reino Unido, Alemanha, Estados Unidos, Japão, etc., em que a relação percentual entre dívida e PIB ultrapassa 100% como nos Estados Unidos e Japão.

O equívoco nas comparações internacionais é não levar em consideração os juros pagos em cada país. Naqueles países, os juros anuais são entre zero e dois por cento, chegando a ser até negativo, enquanto no Brasil, em 2015, chegou a 14,25%. Nos países do primeiro mundo a inflação anual é insignificante.

Em 2015, o estoque da dívida pública federal chegou a mais de dois trilhões e setecentos bilhões de reais. A maioria é remunerada com juros Selic. Aplicando juros de 14,25% sobre o estoque da dívida, o valor dos juros do ano de 2015 foi de aproximadamente de 400 bilhões de reais. Como a arrecadação de tributos federais não chega a um trilhão e quinhentos bilhões de reais, o pagamento de juros terá que ser feito com nova emissão de títulos, com aumento da dívida pública.

Em menos de cinco anos a dívida pública federal ultrapassará quatro trilhões de reais porque a cada mês há aumento de 3%. Quando chegar esse momento a única saída é o governo federal dar calote nas aplicações financeiras lastreadas em títulos federais. Foi uma irresponsabilidade porque o governo Itamar deixou com apenas sessenta bilhões de reais de dívida pública. A dívida cresceu enormemente nos governos de 2003 a 2014. O verdadeiro culpado foi o governo de 2003 a 2010 mas a responsabilidade está recaindo sobre o governo de 2011 a 2014.

O Jornal Valor Econômico de 14-09-15 publicou os percentuais de dívidas públicas em relação ao PIB de 40 países. Em 2007 o Brasil tinha 57% de dívida em relação ao PIB, enquanto em 2014 esse percentual era de 65%. Isso significa que em 2007 a dívida pública era superior a dois trilhões de reais. A dívida cresceu brutalmente no

governo de 2003 a 2010.

O Jornal O Estado de São Paulo publicou, no dia 29-09-15, que a dívida pública federal em agosto chegou a R\$ 2,686 trilhões, com aumento de 3,16%.

A família que endivida para consumir e o país que faz benesses como bolsa família e minha casa minha vida com endividamento têm futuro sombrio como está ocorrendo no Brasil.

## **EMPRÉSTIMOS AO BNDES**

Na edição de 2011 deste livro que saiu em fevereiro, na página 32, escrevi sob o título: Empréstimos subsidiados ao BNDES, o seguinte:

“O DOU tem publicado atos de concessão de empréstimos com juros subsidiados pela União ao BNDES para financiamento de empresas. A MP nº 487, de 2010, fixou em R\$ 124 bilhões o valor total dos financiamentos subvencionados mas depois vieram outros atos. A Resolução BC nº 3.851, de 29-04-10, fixou as taxas de juros para os empréstimos subsidiados, a maioria com juros de 4,5% ao ano. Os empréstimos com juros subsidiados são para poucas empresas. Sem critério rígido de concessão de empréstimos subsidiados, o perigo é gerar corrupção.

A União capta recursos pagando juros pela taxa Selic e empresta para o BNDES com taxa de juros menor, até abaixo da TJLP. Essa diferença de vários bilhões de reais é coberta com arrecadação de tributos. Com isso, o subsídio de juros é pago pela população em geral, com maior ônus para os pobres porque no Brasil a maior tributação é sobre receitas de vendas de mercadorias.

Como os empréstimos com juros subsidiados são de longo prazo, de oito a dez anos, a lei deveria proibir as empresas de distribuírem os lucros até o valor dos juros subsidiados em cada ano, ou seja, diferença entre os juros subsidiados e os juros sem subsídios do BNDES, com dedução de IRPJ e CSLL. Isso porque não tem sentido os juros subsidiados pagos pela população brasileira serem embolsados pelos sócios ou acionistas das empresas.”

Nos anos de 2011 a 2014 mais empréstimos subsidiados foram concedidos pelo BNDES, com dinheiro do governo federal, inclusive para grandes empresas adquirirem empresas no exterior, gerando empregos lá em vez de no Brasil.

A CPI do BNDES de 2015 deveria ter apurado e informado a população brasileira o valor dos repasses feitos anualmente pelo governo federal para o banco. Certamente, para viabilizar os repasses de centenas de bilhões de reais, o governo teve que emitir títulos pagando juros Selic, com aumento da dívida pública. Quem arcou com o prejuízo pela diferença de juros entre Selic e juros de longo prazo? Certamente o prejuízo foi arcado pelos contribuintes de impostos. O único objetivo da CPI é aparecer na mídia.

O Jornal Valor Econômico de 22-09-15 noticiou dizendo que o tesouro perde R\$ 38 bilhões com crédito subsidiado do BNDES.

## **MANUTENÇÃO DE RESERVA CAMBIAL VULTOSA**

O governo gaba dizendo que tem reserva cambial superior a 350 bilhões de dólares. Certamente, para a compra de moedas estrangeiras o governo teve que emitir

títulos sujeitos a juros Selic. Se isso aconteceu, a manutenção de reserva cambial superior ao necessário provoca enorme prejuízo com elevação da dívida federal. Isso porque a valorização do dólar como ocorreu em 2015 é rara e os juros da reserva cambial é quase zero. Por outro lado, parte da reserva está comprometida com swap para empresas brasileiras endividadas em dólar.

## **JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO**

A extinção da dedução de JCP ou a elevação da alíquota do imposto de renda na fonte de 15% para 18% (MP nº 694 de 2015) pode desestimular a capitalização de empresas de capital fechado, substituindo por empréstimos. Como aquela MP não foi convertida em lei até 31-12-15, o aumento do imposto não é aplicável em 2016, na forma do art. 62, §2º, da CF.

As empresas de capital fechado, controladas por uma ou duas pessoas físicas, podem distribuir, anualmente, a totalidade dos lucros isentos de imposto de renda mediante crédito para os sócios. Esses créditos são transferidos para empréstimos (mútuos) mediante contrato escrito com remuneração de juros pela taxa Selic, como autoriza o art. 591 do Código Civil, para pagamento ou crédito somente no vencimento do mútuo, em prazo superior a 720 dias, sujeitos ao imposto exclusivamente na fonte à alíquota de 15%, na forma da Lei nº 11.033 de 2004. As empresas terão economia de tributos de 19% (34% - 15%).

Os juros sobre o capital próprio são calculados mediante aplicação da taxa de longo prazo sobre o patrimônio líquido. Essa taxa não chega a 50% da taxa Selic de 14,25% em 2015. As pessoas físicas mutuárias continuam com o direito de receber os juros sobre o capital próprio, além dos juros de mútuo. A MP nº 694, de 2015, limitou os juros sobre o capital a 5% por ano. Essa limitação não é aplicável em 2016.

## **IR DE PESSOAS FÍSICAS**

No ajuste fiscal o governo pretendia aumentar a alíquota máxima do imposto de renda das pessoas físicas mas os congressistas foram contra. Esse imposto, no Brasil, é bastante injusto porque a maior parte da arrecadação é suportada pelos assalariados que não têm como fugir.

Os milhões de pequenos comerciantes sobrevivem à custa de omissão de receitas de impossível detecção e punição pelas fiscalizações federal e estaduais.

As pessoas físicas prestadoras de serviços constituem empresas tributadas pelo lucro presumido ou no Simples Nacional. Essa última tributação, por absurdo, pode ser feita até pelas prestadoras de serviços de profissões regulamentadas, inclusive com firma individual na forma de EIRELI.

Quantas pessoas físicas, como artistas e apresentadores de televisão, têm através de pessoa jurídica somente uma fonte pagadora, tratando-se de vínculo empregatício disfarçado.

Com argumento de desburocratização, projeto de lei quer aumentar o limite máximo de receita bruta para enquadramento em Simples Nacional de R\$ 3.600.000,00 para R\$ 14.400.000,00, ainda que o atual limite seja o maior do mundo em tributação simplificada. Parece até que a raposa está tomando conta do galinheiro.

A legislação do imposto de renda da pessoa física prejudica a baixa renda e beneficia a alta renda. O limite de isenção é muito baixo e a alíquota máxima é a menor do mundo. A alíquota máxima nos países desenvolvidos é bem superior a 30%, chegando a mais de 50% como no Japão. As deduções com instrução, contribuição à previdência complementar, contribuição ao INSS do empregador doméstico, etc, não beneficia a baixa renda.

## **REPATRIAÇÃO DE BENS NO EXTERIOR - LEI 13.254**

O governo pretende conceder anistia parcial para domiciliados no Brasil que possuem bens patrimoniais no exterior, não declarados para a Receita Federal. Fala-se na arrecadação de centenas de bilhões de reais com imposto e multa.

A maioria dos bens possuídos no exterior tem mais de seis anos de aquisição. Para efeitos tributários estão atingidos pela decadência. Os possuidores terão que provar que foram adquiridos há mais de seis anos. A prova é fácil para imóveis, participação societária e depósitos bancários sem movimentação.

Os rendimentos auferidos há mais de seis anos, ainda que sejam por fraude, estão atingidos pela decadência na forma do CTN. O STF editou a Súmula Vinculante nº 24 dizendo que não se tipifica crime material contra a ordem tributária antes do lançamento definitivo do tributo, que ocorre quando não for cabível qualquer recurso na fase administrativa.

Se o imposto não for possível de ser lançado por decadência, não é cabível o processo criminal. Com isso, a maioria dos possuidores de bens no exterior há mais de seis anos não vão aderir à semi-anistia. A infração pela falta de comunicação ao Banco Central continua.

---

# 2

## LUCRO REAL TRIMESTRAL OU ANUAL

---

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão determinar o lucro com base em balanço anual levantado no dia 31 de dezembro ou mediante levantamento de balancetes trimestrais na forma da Lei nº 9.430/96. A pessoa jurídica que se enquadrar em qualquer dos incisos do art. 14 da Lei nº 9.718/98 terá que, obrigatoriamente, ser tributada com base no lucro real. Para as demais pessoas jurídicas, a tributação pelo lucro real é uma opção.

### LUCRO REAL TRIMESTRAL

O art. 1º da Lei nº 9.430/96 substituiu a apuração do lucro real mensal pelo trimestral e foi manchete na imprensa dizendo que o imposto de renda das empresas foi simplificado. A propalada simplificação não existe, porque as empresas bem administradas não vinham apurando o lucro real mensal e não vão apurar o lucro real trimestral. O lucro real mensal ou trimestral não traz uma só vantagem, mas traz muitas desvantagens, como a da limitação na compensação dos prejuízos fiscais e a possibilidade de cometer mais infrações fiscais.

No lucro real trimestral, o lucro do trimestre anterior não pode ser compensado com o prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá reduzir até o limite de 30% do lucro real dos trimestres seguintes.

No lucro real anual, a empresa poderá compensar integralmente os prejuízos com lucros apurados dentro do mesmo ano-calendário. Assim, o lucro de janeiro poderá ser compensado com o prejuízo de fevereiro ou dezembro e o lucro de março poderá ser compensado com o prejuízo de qualquer mês.

A partir de 01-01-98, as empresas que optarem pelo lucro real trimestral estão dispensadas do pagamento estimado do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro referentes às operações de janeiro e fevereiro. O art. 8º da Lei nº 9.430/96 é disposição transitória aplicável só para o ano-calendário de 1997.

O imposto e a contribuição a pagar, apurados em cada trimestre, poderão ser pagos em quota única no mês seguinte ao trimestre, sem qualquer acréscimo, ou em três quotas mensais com juros pela taxa SELIC até o mês anterior ao do pagamento e de 1% nesse mês. Com isso, se o saldo do imposto devido sobre o lucro do primeiro trimestre for pago em quota única no mês de abril, a empresa não terá pagamentos em maio e junho.

Se os pagamentos forem efetuados em três quotas, o pagamento de abril não terá qualquer acréscimo, o de maio terá acréscimo de juros de 1% e o de junho terá acréscimo de juros SELIC do mês de maio mais 1% de junho, como determina o art. 5º da Lei nº 9.430/96.

O adicional do imposto de renda passou a incidir sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000 pelo número de meses que compõem o período de apuração do resultado. No lucro real trimestral, o limite de isenção será de R\$ 60.000, enquanto no anual será de R\$ 240.000. Com a alteração, o adicional poderá ser maior na apuração trimestral porque se a empresa tiver, por exemplo, R\$ 50.000 de lucro no 1º trimestre e R\$ 80.000 no segundo trimestre, o adicional à alíquota de 10% incidirá sobre R\$ 20.000, não podendo deduzir a insuficiência de R\$ 10.000 no 1º trimestre.

## **LUCRO REAL ANUAL - ANTECIPAÇÃO MENSAL**

As pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro real anual terão que pagar, mensalmente, o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro calculados por estimativa. O imposto e a contribuição sobre as operações do mês terão que ser pagos até o último dia útil do mês seguinte. A alíquota do imposto de renda continua em 15% e a do adicional em 10%, mas o pagamento do adicional terá que ser feito mensalmente sobre a parcela do lucro estimado que exceder R\$ 20.000.

A base de cálculo do imposto de renda a ser pago mensalmente é o resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescido de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, excetuados os rendimentos ou ganhos tributados como de aplicações financeiras. Os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta variam de acordo com a atividade da pessoa jurídica e constam do art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta, na determinação da base de cálculo do imposto de renda, são iguais tanto para o pagamento do imposto estimado mensal das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real anual como para a tributação pelo lucro presumido. Com isso, os leitores devem consultar o capítulo de Lucro Presumido onde estão citadas as decisões da Receita Federal.

O IPI não compõe a receita bruta e desta serão excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos. Desconto incondicional é aquele concedido independente de condição como prazo de pagamento.

No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. Assim, se a pessoa jurídica teve receita da venda de mercadorias e comissão de intermediação, sobre a primeira será aplicado o percentual de 8% enquanto para a receita de comissão será aplicado o percentual de 32%.

O art. 3º, § 7º, da IN nº 93/97 dispõe que sobre as receitas auferidas nas atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda será aplicado o percentual de 8%, considerando como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo de imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus. Assim, a pessoa jurídica instalada na

região da SUDENE ou SUDAM com isenção de 100% sobre o lucro da exploração, não incluirá na base de cálculo do imposto de renda a receita bruta da atividade incentivada. Se a empresa tiver direito à redução de 50% do imposto, na base de cálculo será excluída a metade da receita bruta da atividade incentivada.

A base de cálculo da CSLL, para pagamento mensal estimado, foi alterada pelos arts. 29 e 30 da Lei nº 9.430, de 1996. A partir de 01-01-97, a base de cálculo da contribuição estimada será o somatório do resultado da aplicação de 12% sobre a receita bruta, com os ganhos de capital, dos rendimentos e ganhos de aplicações financeiras e das demais receitas e resultados positivos.

A partir de 01-09-03, a base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas com atividade de que trata o inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, ou seja, prestadoras de serviços, será determinada pela aplicação do percentual de 32% (art. 22 da Lei nº 10.684, de 2003).

Uma empresa comercial ou industrial que tiver, em determinado mês, receita bruta da venda de mercadorias de R\$ 1.000.000, ganho na venda de bem do ativo permanente de R\$ 5.000 e rendimentos de aplicações financeiras de R\$ 3.000 apurará o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro estimado do seguinte modo:

Imposto de renda e adicional:

R\$ 1.000.000 x 8%= .....	80.000
Ganho de capital .....	5.000
Soma .....	85.000
Imposto de renda: 85.000 x 15% = R\$ 12.750	
Adicional: 65.000 x 10% = R\$ 6.500	

Contribuição social sobre o lucro:

R\$ 1.000.000 x 12%= .....	120.000
Ganho de capital .....	5.000
Rendimentos financeiros .....	3.000
Soma .....	128.000
Contribuição: R\$ 128.000 x 9% = R\$ 11.520	

Os rendimentos e os ganhos de aplicações financeiras que tiverem imposto de renda retido na fonte ou pago em separado não compõem a base de cálculo do imposto estimado, mas os que não foram tributados deverão ser incluídos. A IN nº 11, de 21-02-96, manda acrescer à base de cálculo as variações monetárias ativas, que passaram a ser receitas financeiras pelo art. 9º da Lei nº 9.718/98.

O art. 9º da Lei nº 9.718/98 dispõe que as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

No pagamento do imposto de renda mensal, a pessoa jurídica poderá deduzir o imposto retido na fonte sobre receitas, rendimentos ou ganhos computados na apuração do imposto estimado. O imposto retido sobre rendimentos de aplicações financeiras

somente poderá ser deduzido na declaração. A empresa poderá deduzir os incentivos fiscais de que trata o art. 34 da Lei nº 8.981/95, com nova redação dada pela Lei nº 9.065/95, observados os limites fixados na Lei nº 9.532/97 e MP nº 2.189-49/01.

O CARF decidiu que os rendimentos obtidos em operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas devem ser acrescidos à receita bruta para cálculo da base de incidência das estimativas mensais (ac. nº 1801-00.265/2010 no DOU de 25-04-11).

A partir de 01-01-04 o mútuo de dinheiro entre empresas controladas, coligadas ou interligadas é equiparado à aplicação financeira de renda fixa pelo art. 730 do RIR/99 e tais rendimentos por terem retenção na fonte não entram na base de cálculo do imposto de antecipação mensal, conforme art. 225, § 1º, do RIR/99.

## **SUSPENSÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO**

O art. 35 da Lei nº 8.981/95, com nova redação dada pela Lei nº 9.065/95, dispõe que a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. A suspensão ou redução do pagamento é aplicável inclusive sobre o imposto do mês de janeiro. Assim, se no mês de janeiro a empresa teve prejuízo fiscal, não há imposto a ser recolhido.

A faculdade de suspender ou reduzir o pagamento, a partir de 01-01-97, foi mantida pelo art. 2º da Lei nº 9.430/96. Essa faculdade aplica-se, em qualquer mês, para as pessoas jurídicas que vão apresentar a declaração de rendimentos com base no lucro real anual.

O balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto terá que compreender sempre o período entre 1º de janeiro e a data da apuração do lucro. Assim, a pessoa jurídica pagou o imposto dos meses de janeiro, fevereiro e março com base na receita bruta e em 30 de abril levantou o balanço. O lucro real desse balanço terá que compreender o período de 1º de janeiro a 30 de abril.

O imposto de renda e o adicional calculados com base no lucro real daquele período serão comparados com o imposto e o adicional pagos sobre operações dos meses de janeiro, fevereiro e março. Se a soma dos pagamentos efetuados for maior que o imposto devido apurado com base no balanço, a empresa não terá que pagar o imposto relativo às operações de abril. Se o imposto sobre o lucro apurado no balanço ou balancete for um pouco maior, a empresa deverá pagar a diferença. O código de pagamentos deverá ser sempre o de pagamento estimado.

No balanço ou balancete de suspensão ou redução de pagamento, o limite de isenção do adicional corresponderá ao resultado da multiplicação do limite mensal de R\$ 20.000 pelo número de meses que compõem o período desde janeiro até o mês do balanço ou balancete. Assim, o limite de isenção do adicional no balanço de suspensão em 30 de abril será de R\$ 80.000.

O balanço de abril não serve para suspender ou reduzir o pagamento relativo ao mês de maio. A empresa terá que levantar novo balanço ou balancete compreendendo o período de 1º de janeiro a 31 de maio e o imposto e adicional devidos são comparados com o imposto e adicional pagos nos meses de janeiro a abril.

Para efeito de comparação, considera-se imposto devido o resultado da aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro real, acrescido do adicional, e deduzido, quando for o caso, dos incentivos fiscais de dedução e de isenção ou redução. Considera-se imposto de renda pago, a soma dos valores correspondentes ao imposto de renda:

- a) pago mensalmente;
- b) retido na fonte sobre receitas ou rendimentos computados na determinação do lucro real do período;
- c) pago sobre os ganhos líquidos de renda variável;
- d) pago a maior ou indevidamente em anos-calendário anteriores.

Se o IRPJ e a CSLL mensal de 31 de dezembro (mês de encerramento do período de apuração anual) for pago com base no balanço ou balancete, não há saldo devedor a ser pago em março. Qualquer pagamento feito após o mês de janeiro terá acréscimos legais.

O balanço ou balancete de suspensão ou redução de pagamento do imposto terá que ser transcrito no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês (art. 12, § 5º, da IN nº 93/97). A Instrução não esclarece, mas o livro Diário não precisa estar registrado no órgão competente por impossibilidade prática para a maioria das empresas.

No lucro real trimestral, a escrituração do livro de inventário é obrigatório ao final de cada trimestre porque esse lucro é definitivo como ocorre no balanço de 31 de dezembro para o lucro real anual. No lucro real anual, em caso de suspensão ou redução de imposto mensal, o § 3º do art. 12 da IN nº 93, de 24-12-97, dispensa a escrituração do livro de inventário. Se a pessoa jurídica possuir registro permanente de estoques, o § 4º permite que o confronto entre a contagem física e a escritural seja feito só no balanço de 31 de dezembro. Os saldos de estoques do registro permanente, apurados no final de cada mês, servem para apuração do lucro real mensal.

## **DEDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E CSLL RETIDOS**

O art. 229 do RIR/99 dispõe que para efeito de pagamento mensal, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto apurado no mês, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo.

Quando a pessoa jurídica paga a antecipação mensal com base no balanço ou balancete, todas as receitas e ganhos de capital integraram a base de cálculo do imposto de renda e da base de cálculo da CSLL. Com isso, o imposto de renda e a CSLL retidos na fonte, qualquer que seja a modalidade de incidência, podem ser deduzidos nos pagamentos mensais.

Na antecipação mensal com base na receita bruta, o § 1º do art. 225 do RIR/99 dispõe que os rendimentos tributados pertinentes às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável não são adicionados à base de cálculo do imposto de renda mensal. Com isso, os rendimentos de aplicações financeiras tributados na fonte não entram na base de cálculo do imposto de renda mensal e conseqüentemente o imposto retido não poderá ser deduzido no pagamento mensal.

Com exceção do imposto retido sobre rendimentos de aplicações financeiras, qualquer outra incidência de imposto na fonte pode ser deduzido na apuração do recolhimento mensal porque os rendimentos ou ganhos entram na base de cálculo.

Na base de cálculo da antecipação mensal da CSLL entram todos os rendimentos que sofreram retenção na fonte, não há exceção. Com isso todos os valores retidos de CSLL podem ser deduzidos na apuração do recolhimento mensal.

## FALTA DE PAGAMENTO MENSAL DO IRPJ E CSLL

A pessoa jurídica que optar pelo lucro real anual terá que pagar, mensalmente, o IRPJ e a CSLL calculados pela forma estimada ou com base no balancete, de que tratam os arts. 222 e 230 do RIR/99. Se a empresa não demonstrar, através de balanço ou balancete mensal, a apuração de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, a falta de pagamento mensal sujeitará à multa isolada lançada de ofício, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL ao final do ano-calendário (art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96).

O art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e reduziu a multa de ofício isolada por falta de antecipação mensal para 50%. Essa redução é aplicável retroativamente para os processos não definitivamente julgados.

**Multa isolada na falta de estimativa mensal.** A maioria das decisões do CARF tem decidido que após o encerramento do ano-calendário, a base de cálculo para efeito de aplicação da multa isolada tem como limite os saldos de IRPJ e CSLL a pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível a sua imposição no valor que exceder a este (ac. 1803-00.539 no DOU de 16-05-11, 1103-00.200 no DOU de 31-12-10, 1401-00.297 e 1202-00.344 no DOU de 14-03-11, 1402-00.239 no DOU de 18-05-11 etc.).

Uma minoria dos acórdãos tem decidido que é cabível a aplicação da multa de lançamento de ofício exigida isoladamente pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ, mesmo que apurado prejuízo fiscal ao final do ano-calendário (ac. 1202-00.468 no DOU de 21-06-11, 1301-00.412 no DOU de 29-07-11, 1801-00.402 no DOU de 29-08-11 ).

**Súmula nº 82 da CSRF não vinculante (DOU de 14-12-12).** O enunciado da súmula diz: após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

**Multa isolada concomitante com a multa de ofício proporcional.** A maioria dos acórdãos do CARF tem decidido que não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício incidente sobre o IRPJ e a CSLL apurados, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, quando calculadas sobre os mesmos valores, apurados em procedimento fiscal (ac. 1402-00.377 no DOU de 16-05-11, 1103-00.304 no DOU de 19-04-11, 1803-00.822 no DOU de 19-05-11, 1201-00.358 no DOU de 27-04-11, 1301-00.143 no DOU de 02-09-11 etc.).

Uma minoria dos acórdãos tem decidido que é cabível a multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações mensais, concomitante com aplicação da multa de ofício proporcional ao valor do IRPJ ou da CSLL (ac. 1401-00.443 no DOU de 21-06-11 e 1802-00.610 no DOU de 14-03-11, 1301-00.408 no DOU de 29-07-11, 1401 00.483 no DOU de 11-08-11 etc).

O STJ decidiu que não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada (REsp 1.496.354-PR no DJE

de 24-03-15).

**Falta de transcrição no Diário de balanços ou balancetes.** O CARF decidiu que a falta de transcrição no livro Diário de balanços ou balancetes, em época prevista, mas apresentado sem contrariedade em suas substâncias, aliado as declarações entregues, não autoriza, a exigência da multa isolada sobre as supostas estimativas mensais (ac. nº 1805-00.012/2009 no DOU de 15-04-11 e 1103-00.277/2010 no DOU de 19-04-11).

**Súmula CARF nº 93 no DOU de 18-12-13:** A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no livro diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa.

## COMPENSAÇÃO DE ESTIMATIVA MENSAL PAGA A MAIOR

O 1º Conselho de Contribuintes vinha corretamente decidindo que os pagamentos de estimativa mensal feitos a maior, não se caracterizam como indevidos, sendo obrigatoriamente deduzidos na declaração de ajuste anual do ano-calendário (ac. nº 101-96.044 no DOU de 13-07-07, 108-08.872 no DOU de 19-07-07 e 107-08.989 no DOU de 31-08-07).

O CARF tem decidido em inúmeros acórdãos que somente são dedutíveis do IRPJ apurado no ajuste anual as estimativas pagas em conformidade com a lei. O pagamento a maior de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento e, com o acréscimo de juros à taxa SELIC, acumulados a partir do mês subsequente ao do recolhimento indevido, pode ser compensado, mediante apresentação de DCOMP (ac. nºs 1801-00.489, 1801-00.484, 1401-00.420 e 1801-00.481 no DOU de 19-05-11, 1202-00.465 no DOU 16-05-11, 1201-00.403 e 404 no DOU de 21-06-11, 1103-00.230 no DOU de 31-12-10, 1101-00.366 no DOU de 29-07-11, 1801-00598 no DOU de 02-09-11 etc).

As decisões contrariam a lei e são absurdas por criarem burocracia nos controles da Receita Federal. Os valores do DARF de recolhimento por estimativa deixam de ser confiáveis na apuração do saldo positivo ou negativo de IRPJ e CSLL nas declarações de ajuste anual. A decisão contrariar a lei ou não ter base em lei são duas coisas distintas. Será que o lobby influenciou nas decisões por serem as recorrentes grandes empresas do ramo de petróleo, celular, instituição financeira etc.?

Se uma empresa paga as estimativas de janeiro a abril com base na receita bruta e no mês de maio, ao levantar balancete, verifica que o IRPJ e a CSLL pagos nos quatro meses é maior que o devido em maio, apurado no balancete, os pagamentos foram feitos de acordo com a lei. Neste caso os pagamentos são considerados a maior, não se tratando de pagamentos indevidos.

Afirmar que as estimativas pagas a maior não podem ser deduzidas na declaração de ajuste anual em 31 de dezembro é afirmativa infeliz que contraria a lei. Pagamento a maior não é sinônimo de pagamento indevido. Ocorre pagamento indevido quando usa código de outro tributo para pagar antecipação de IRPJ. Neste caso não é possível deduzir na declaração de ajuste anual, salvo retificação de DARF. O pagamento de COFINS na venda de ativo permanente é indevido, não se tratando de pagamento a maior.

Se o pagamento a maior de estimativas mensais for restituível ou compensável antes do término do ano-calendário, o mesmo seria aplicável para o imposto de renda retido na fonte. Assim, uma empresa com prejuízo fiscal no balancete de 30 de junho, todo o imposto retido no primeiro semestre seria compensável ou restituível a partir de julho, acrescido de juros Selic. Mas o CARF tem decidido que o imposto retido só pode ser deduzido na declaração de ajuste anual (ac. nºs 1805-00.013 e 1805-00.009 no DOU de 15-04-11).

Em algumas decisões, o CARF tem dito que o valor recolhido a maior a título de estimativa, o excesso não pode ser deduzido na declaração de ajuste anual e que a vedação de instruções normativas para reconhecer a restituição de estimativa paga a maior torna referidas instruções ilegais quando a ilegalidade é das decisões do CARF.

Para dar provimento aos recursos das empresas na compensação de estimativas antes de 31 de dezembro, o CARF tem dito eficácia retroativa da IN nº 900 de 2008. Nessa Instrução não há autorização para compensar estimativas pagas a maior sem compor saldo negativo de IRPJ ou CSLL.

O acerto está com a decisão do CARF dizendo que os valores recolhidos a título de estimativa devem ser levados à declaração de ajuste anual, sendo possível ao contribuinte, verificando o pagamento em montante superior ao devido no exercício de apuração, pugnar pela restituição do saldo negativo. Os recolhimentos por estimativa não são, por si só, passíveis de restituição ou compensação (ac. nºs 1805-00.035 no DOU de 15-04-11, 1402-00.274 no DOU de 18-05-11 e 1803-00.717, 718 e 726 no DOU de 14-07-11, 1801-00.378 no DOU de 29-08-11).

**Súmula nº 84 da CSRF não vinculante (DOU de 14-12-12).** O enunciado da súmula diz: pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação. É lamentável que a CSRF cometa tal equívoco, se não for pressão de grandes empresas.

O STJ tem decidido que não incide a taxa Selic sobre valores referentes ao recolhimento antecipado, por estimativa, do IRPJ, com base no art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, por não configurar pagamento indevido (REsp 611.628-SC, REsp 492.865-RS e AgRg no AREsp 205.566-CE).

## **SALDO DEVEDOR OU CREDOR DE IRPJ E CSLL**

O art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996, na redação do art. 20 da Lei nº 12.844, de 2013, dispõe que o saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento:

- I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, com acréscimo de juros Selic a partir de fevereiro e de 1% no mês do pagamento; ou
- II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação.

Aquele inciso II foi omissis mas a compensação ou pedido de restituição poderão ser requeridos a partir de janeiro, como a Receita Federal já vinha admitindo pelo AD nº 3 de 07-01-2000, apesar de contrariar a redação anterior da lei.

No caso de apuração trimestral de lucro real ou presumido, a compensação poderá

ser requerida a partir do mês seguinte ao da apuração do saldo credor, como autoriza o ADN nº 31 de 27-10-99.

## **REGIME DE RECONHECIMENTO DA RECEITA**

O art. 251 do RIR/99 dispõe que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais enquanto o § 1º do art. 274 dispõe que o lucro líquido do período-base deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404/76. O § 1º do art. 187 da Lei nº 6.404/76, por sua vez, dispõe o seguinte:

§ 1º Na determinação do resultado de exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Note-se que a legislação do imposto de renda adota o regime de competência para tributação dos resultados das empresas. Com isso, se não tiver uma disposição expressa em sentido contrário, as receitas, os rendimentos e ganhos terão que ser reconhecidos pelo regime de competência, isto é, independente de recebimento em dinheiro.

## **PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DA CSLL**

A partir de 01-01-96, a compensação do prejuízo fiscal e da base negativa da contribuição social sobre o lucro estão disciplinadas, respectivamente, pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95. Em ambas as compensações a base de cálculo dos tributos não poderá ser reduzida em mais de 30%. No caso de imposto de renda, se o lucro real antes da compensação é de R\$ 100.000, a compensação de prejuízo fiscal não poderá exceder R\$ 30.000.

Em relação aos prejuízos fiscais e às bases negativas da CSLL de anos-calendário anteriores não há diferença entre o lucro real trimestral e o balanço ou balancete de suspensão ou redução de pagamento. Ambas as formas de apuração terão que observar o limite de 30% na compensação. A diferença surge nos prejuízos fiscais do ano-calendário em curso.

A pessoa jurídica que paga o imposto de renda com base no lucro real trimestral, se apurou prejuízo fiscal no mês de março, a compensação com lucro real dos trimestres seguintes não poderá reduzir o lucro em mais de 30%.

A pessoa jurídica que paga mensalmente o imposto de renda pelo cálculo estimado, no balanço ou balancete de suspensão ou no balanço anual em 31 de dezembro, poderá compensar integralmente os prejuízos fiscais e as bases negativas da CSLL de determinados meses do ano-calendário com os lucros de outros meses do mesmo ano.

## **CRÉDITO PRESUMIDO DE IRPJ E CSLL**

A Lei nº 12.838, de 2013 criou para as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, exceto cooperativas de crédito e adminis-

tradoras de consórcio, crédito presumido de IRPJ e CSLL calculado sobre provisões para créditos de liquidação duvidosa, em cada ano-calendário, quando apresentarem de forma cumulativa:

- I - créditos decorrentes de diferenças temporárias oriundos de provisões para créditos de liquidação duvidosa, existentes no ano-calendário anterior; e
- II - prejuízo fiscal apurado no ano-calendário anterior.

O crédito presumido será apurado pela aplicação da fórmula constante do § 2º do art. 2º da lei, a partir do ano-calendário com início em janeiro de 2014. Poucas instituições financeiras terão o crédito presumido porque uma das condições é ter apurado prejuízo fiscal no ano-calendário anterior.

A contrapartida do crédito presumido entra na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL mas pode ser compensado com prejuízo fiscal e base negativa da CSLL. Não é tributável pelo PIS e pela COFINS porque as instituições financeiras estão no regime cumulativo. O Governo não vai restituir o crédito presumido porque será compensado com débitos tributários ou não. Isso indica que a lei teve endereço certo.

A fórmula matemática para apurar o crédito presumido indica que o prejuízo fiscal do ano-calendário anterior precisa ser muito grande para ter crédito positivo. O prejuízo fiscal é dividido pelo capital mais reservas e o resultado será multiplicado pela provisão. O crédito presumido tem como limite o prejuízo fiscal do ano anterior.

A instituição financeira que apurar crédito presumido não pagará o IRPJ e a CSLL porque será compensado com o prejuízo fiscal. O Governo não vai pagar nada porque o crédito será compensado com débitos tributários ou não.

A IN nº 1.457, de 10-03-14, disciplinou a apuração, o ressarcimento em espécie e a dedução de ofício do crédito presumido de que trata a Lei nº 12.838 de 2013. Aquele crédito presumido é um favorecimento absurdo mas alguns tributaristas, por equívoco, entendem ser justo por recuperar IRPJ e CSLL pagos nas provisões indedutíveis adicionadas no Lalur. Não há pagamento antecipado de tributos porque as adições apenas anulam as despesas indedutíveis que reduziram o lucro contábil.

O jornal Valor Econômico em matéria publicada em 12-03-14 cometeu o equívoco ao dizer que a Receita Federal regulamentou a possibilidade de devolver aos bancos, em determinadas situações, tributos cobrados sobre provisões constituídas para cobrir o risco de inadimplência de tomadores de empréstimos.

## REINTEGRA

O art. 21 da Lei nº 13.043, de 2014, reinstituíu o REINTEGRA que tem por objetivo devolver parcial ou integralmente o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados. O Reintegra será permitido na exportação de bem que cumulativamente:

- I - tenha sido industrializado no País;
- II - esteja classificado em código da TIPI e relacionado em ato do Poder Executivo;
- III - tenha custo total de insumos importados não superior ao limite percentual de exportação fixado pelo Poder Executivo.

O Decreto nº 8.415, de 27-02-15, sofreu alteração com o Decreto nº 8.543, de 21-10-15. O crédito sobre a receita auferida na exportação será de:

- I - 1% entre 01-03-15 e 30-11-15;
- II - 0,1% entre 01-12-15 e 31-12-16;
- III - 2% entre 01-01-17 e 31-12-17; e
- IV - 3% entre 01-01-18 e 31-12-18.

O crédito pode ser utilizado na compensação de débitos tributários federais próprios ou ser ressarcido em espécie.

A lei dispõe que o valor do crédito apurado não será computado na base de cálculo de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL. O resíduo tributário foi computado como dedução na apuração de IRPJ e CSLL. Se o crédito apurado não for computado na determinação de IRPJ e CSLL, o crédito passa a ser subsídio do governo.

O Reintegra não se aplica à Empresa Comercial Exportadora. No caso de industrialização por encomenda, somente a empresa encomendante poderá usufruir do Reintegra.

## REMUNERAÇÃO DOS ADMINISTRADORES

O art. 88, XIII, da Lei nº 9.430/96 revogou os arts. 29 e 30 do Decreto-lei nº 2.341/87 que fixavam os limites de dedutibilidade, respectivamente, das remunerações dos administradores e dos conselheiros fiscais ou consultivos das empresas. A revogação se justifica por dois motivos: primeiro porque a distribuição de lucros tem isenção do imposto de renda na fonte e na declaração do beneficiário. O segundo motivo é que sobre a remuneração dos administradores incide a contribuição previdenciária de 20%.

A existência de limites de dedutibilidade tornava muito onerosa a remuneração dos administradores que não são sócios ou acionistas das empresas. Mesmo com a revogação dos limites de dedutibilidade das remunerações, os administradores sócios devem optar por remuneração menos onerosa. Os juros sobre o patrimônio líquido é a remuneração menos onerosa porque têm incidência só do imposto de renda na fonte de 15% e são dedutíveis também para a contribuição social sobre o lucro.

As empresas não sujeitas ao adicional de 10% do imposto de renda e que não tiverem juros sobre o capital próprio devem remunerar os sócios administradores em forma de lucros porque pagam a CSLL de 9% e o imposto de renda de 15%, perfazendo 24%. A remuneração a título de pró-labore paga a contribuição previdenciária de 20% e o imposto de renda da pessoa física de 27,5%, totalizando 47,5%.

A retirada como lucro e não como pró-labore é mais vantajosa também para as empresas sujeitas ao adicional do imposto de renda. Sobre o lucro líquido de R\$ 100.000 antes da contribuição social sobre o lucro, o sócio receberá R\$ 66.000 de lucro apurado do seguinte modo:

Lucro antes da CSLL .....	100.000
CSLL de 9% .....	9.000
Lucro antes do IR .....	91.000
IR e adicional de 25% .....	25.000
Lucro líquido distribuível .....	66.000

Se o sócio receber como remuneração pró-labore, sobre R\$ 100.000 pagará R\$ 27.500 de imposto de renda na fonte e na declaração, restando o líquido de R\$ 72.500, mas a empresa terá que pagar a contribuição previdenciária de R\$ 20.000. Isso demonstra que o ônus tributário é menor quando pago a título de lucros porque a contribuição social sobre o lucro, o imposto de renda e o adicional totalizam 34%, enquanto se pago a título de pró-labore o total do imposto de renda e da contribuição previdenciária será de 47,5%.

## **PROPAGANDA ELEITORAL GRATUITA**

A Lei nº 9.504, de 1997, que estabeleceu normas para as eleições dispõe em seu art. 99 que as emissoras de rádio e televisão terão direito a compensação fiscal pela cedência do horário gratuito previsto nessa lei. O Decreto nº 7.791, de 17-08-12, regulamentou a lei dispondo sobre a apuração do valor da compensação fiscal.

A exclusão poderá ser feita na apuração do lucro líquido, na determinação do lucro real e, também, no recolhimento mensal. As empresas tributadas pelo lucro presumido, também, poderão deduzir na apuração da base de cálculo do imposto de renda. As empresas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações, obrigadas ao tráfego gratuito de sinais de televisão e rádio também poderão fazer as exclusões.

A compensação fiscal pela veiculação das propagandas eleitoral e partidária gratuitas não se aplica para efeitos de apuração de base de cálculo da CSLL (Solução de Consulta COSIT nº 1 no DOU de 16-03-05)

Os valores deduzidos pelas emissoras de rádio e televisão, na determinação do lucro real, a título de ressarcimento fiscal pela propaganda eleitoral gratuita, são vultosos. A Receita Federal não tem a mínima condição de fiscalizar a exatidão das exclusões. A população, além de ter que suportar a chatice do horário eleitoral, paga a conta através de menor arrecadação do imposto de renda.

## **DEDUÇÃO, DO IMPOSTO DEVIDO, DE INCENTIVOS FISCAIS**

Os incentivos fiscais dedutíveis do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas foram alterados pela Lei nº 9.532/97 e Medida Provisória nº 2.189-49/01, com vigência a partir de 01-01-98. O art. 10 da Lei nº 9.532/97 dispõe que do imposto apurado com base no lucro arbitrado ou no lucro presumido não será permitida qualquer dedução a título de incentivo fiscal. Com isso, os incentivos fiscais dedutíveis do imposto de renda só podem ser utilizados pelas empresas tributadas com base no lucro real.

Os limites individuais e globais de dedução do imposto de renda devido pelas empresas tributadas com base no lucro real sofreram reduções. A partir de 01-01-98 foi extinta a dedução do incentivo fiscal a título de Vale-Transporte, mantida a dedução dos pagamentos como despesas operacionais.

Há incentivos fiscais que podem ser deduzidos dos pagamentos mensais obrigatórios enquanto outros somente podem ser deduzidos na declaração de rendimentos:

I - dedutíveis nos pagamentos mensais e na declaração (art. 34 da Lei nº 8.981, de 1995, e art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995):

- a) PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador;
- b) doação para fundo da criança;
- c) atividade cultural;
- d) atividade audiovisual;
- e) fundo do idoso.

II - dedutíveis na declaração anual:

- a) PDTI e PDTA.

Os arts. 5º e 6º da Lei nº 9.532/97, com a redação dada pelo art. 10 da MP nº 2.189-49/01 alteraram os limites individuais e globais das deduções de incentivos fiscais, como segue:

I - dedução isolada limitada a 1%:

Desporto - Lei nº 11.438, de 2006, Lei nº 11.472, de 2007, e Decreto nº 6.180, de 2007

Fundo da criança e do idoso

Pronon

Pronas/PCD

Vale-cultura

II - dedução isolada limitada a 4%:

PAT - Lei nº 6.321, de 1976

Cultura - Lei nº 8.313, de 1991

PDTI e PDTA - art. 25 da Lei nº 11.196, de 2005

III - dedução global limitada a 4%:

**1º grupo:**

PAT - Lei nº 6.321, de 1976

PDTI e PDTA - art. 25 da Lei nº 11.196, de 2005

**2º grupo:**

Cultura - Lei nº 8.313, de 1991

Audiovisual - Lei nº 8.685, de 1993, art. 44 da MP nº 2.228, de 2001, Lei nº 11.437, de 2006 e Decreto nº 6.304, de 2007.

A dedução global ficou dividida em dois grupos. Com isso, a empresa poderá, por exemplo, deduzir do imposto de renda devido no mês ou na declaração 4% do incentivo fiscal de PAT e mais 4% do incentivo da atividade cultural ou 3% de audiovisual e ainda os outros incentivos que não estão nos limites globais tais como doação para fundo da criança. Continuam em vigor os limites individuais de dedução dos seguintes incentivos fiscais:

a) audiovisual – 3% fixado pela Lei nº 9.323 de 05-12-96;

b) fundo da criança e do idoso – 1% fixado pelo Decreto nº 794, de 05-04-93 e Lei nº 12.213/10.

A Lei nº 8.313, de 1991, que instituiu o Programa Nacional de Apoio à Cultura - PRONAC, foi regulamentada pelo Decreto nº 5.761, de 27-04-06, que tem 55 artigos.

A MP nº 2.228, de 2001, que estabeleceu a Política Nacional do Cinema e criou a ANCINE, instituiu benefícios fiscais na aquisição de quotas dos FUNCINES até o ano-calendário de 2010. O art. 7º da Lei nº 11.437, de 2006, prorrogou até o ano-calendário de 2016, inclusive, a dedução do imposto de renda nas aquisições de cotas dos

Funcines. A dedução está limitada a 3% do imposto devido e deverá observar o limite global do inciso II do art. 6º da Lei nº 9.532, de 1997.

A Lei nº 11.437, de 2006, prorrogou até o exercício de 2010, inclusive, a dedução do imposto de renda devido pelos investimentos em obras audiovisuais de que trata o art. 1º da Lei nº 8.685, de 1993, e até 2016, inclusive, pelos patrocínios à produção de obras cinematográficas brasileiras de produção independente.

Os arts. 12 e 13 da Lei nº 12.375, de 2010, prorrogou até o exercício de 2016 as deduções previstas no art. 1º da Lei nº 8.685 de 1993.

A IN nº 267, de 23-12-02, disciplinou os cálculos e as deduções dos incentivos fiscais relativos a Programa de Alimentação do trabalhador, fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente, Atividades Culturais e Artísticas, Atividade Audiovisual, Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional e PDTI e PDTA.

**Licença-maternidade.** A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir do imposto devido, em cada período de apuração, o total da remuneração integral da empregada pago nos 60 (sessenta) dias de prorrogação de sua licença-maternidade, vedada a dedução como despesa operacional (art. 5º da Lei nº 11.770, de 2008). A prorrogação é garantida à empregada da pessoa jurídica que aderir ao Programa Empresa Cidadã.

A Lei foi regulamentada pelo Decreto nº 7.052, de 2009, e a aplicação do Programa foi disciplinada pela IN nº 991 de 21-01-10. A adesão da pessoa jurídica ao Programa é facultativa. No caso de adesão a pessoa jurídica poderá deduzir o valor integral do salário pago, nos dois meses, do valor do IRPJ calculado à alíquota de 15%. O art. 543 do RIR/99 não permite qualquer dedução do adicional de 10%.

O salário pago nos 60 dias de prorrogação não é despesa dedutível e com isso, no caso de prejuízo fiscal, a empresa será penalizada porque a dedução do imposto não poderá ser utilizada nos períodos de apuração seguintes. A empresa que tem adicional do IR será prejudicada

## INCENTIVOS FISCAIS DOS PROJETOS AUDIOVISUAIS

Na época da entrega de declarações de rendas das pessoas jurídicas surgem indagações quanto à possibilidade ou não de efetuar aplicações em projetos audiovisuais, nos meses que antecedem a entrega da DIPJ, e gozar do benefício fiscal da dedução do imposto de renda devido do período de apuração findo.

A solução de consulta nº 155 da 7ª RF (DOU de 18-09-01) diz que a partir de janeiro de 1996, com a vigência da IN nº 62, de 21-12-95, que deu nova redação aos artigos 1º e 2º da IN nº 56, de 18-07-94, não mais é possível a dedução, na declaração de rendimentos, de valores relativos à aplicação de recursos em projetos audiovisuais que sejam feitos após o encerramento do ano-base correspondente, como expressamente era autorizado pela antiga redação do § 1º do art. 2º da IN nº 56, de 1994.

O art. 28 da IN nº 267, de 23-12-02, dispõe que no caso de apuração trimestral, a dedução corresponderá somente ao valor dos investimentos efetuados na atividade audiovisual dentro do respectivo trimestre de apuração. No caso de pessoas jurídicas que efetuarem os recolhimentos mensais por estimativa, o valor investido poderá ser deduzido do imposto devido no mês em que foi aplicado, podendo o excedente ser deduzido nos meses subseqüentes até dezembro do mesmo ano-calendário. Com

isso fica evidente que a aplicação feita em janeiro ou fevereiro de 2007 não poderá deduzir o IRPJ do ano-calendário de 2006.

As pessoas jurídicas não poderão deduzir o valor do patrocínio à produção de obras cinematográficas brasileiras de produção independente para fins de determinação do lucro real e da base da CSLL (art. 9º da Lei nº 11.437, de 2006).

## **DOAÇÃO OU PATROCÍNIO PARA PROJETOS CULTURAIS**

A Lei nº 8.313, de 1991, restabeleceu os benefícios fiscais que existiam na Lei nº 7.505, de 1986, para projetos culturais. Aquela lei sofreu várias alterações, entre as quais pela Lei nº 9.874 de 1999.

As doações ou patrocínios podem ser feitos com base no art. 18 ou 26 da Lei nº 8.313 de 1991. O valor da doação ou patrocínio com base no art. 18 poderá ser integralmente deduzido do IRPJ à alíquota de 15% mas é despesa indedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

Na doação ou patrocínio com base no art. 26, o valor da doação ou patrocínio, além de ser despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, poderá ser deduzido diretamente do IRPJ à alíquota de 15% em relação à:

- I - 40% do valor da doação;
- II - 30% do valor do patrocínio.

Não há vantagem financeira nas doações ou patrocínios com base no art. 18 ou 26. Com base no art. 18, se o valor da doação for inteiramente deduzido do IRPJ à alíquota de 15%, o valor da doação indedutível será igual ao valor da dedução do imposto, não tendo vantagem ou desvantagem financeira.

Na doação com base no art. 26 sempre há desvantagem financeira, ainda que os 40% da doação sejam inteiramente deduzidos do IRPJ à alíquota de 15%. A despesa sendo dedutível economiza 34% de IRPJ e CSLL mais 40% da dedução do imposto, totalizando 74% do valor da doação.

O CARF decidiu, por unanimidade, que a indedutibilidade das despesas com patrocínio a projetos culturais no âmbito do PRONAC estabelecida pelo art. 18 da Lei nº 8.313, de 1991, não se estende à determinação da base de cálculo da CSLL. As interpretações lógica, teleológica e sistemática cancelam essa exegese (ac. 1103-00.463 no DOU de 19-10-11).

A decisão é equivocada porque quando a lei dispõe que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio como despesa operacional está dizendo que a despesa não é necessária à atividade e à manutenção da fonte produtora de receitas. Se a despesa não é necessária, a indedutibilidade aplica-se para o IRPJ e a CSLL.

Se a doação ou o patrocínio fosse dedutível para a CSLL, a empresa teria ganho financeiro de 9%, além da dedução integral da despesa com o IRPJ.

A parcela deduzida diretamente do IRPJ não poderá constituir despesa operacional porque é contabilizada na conta de provisão do imposto. O art. 543 do RIR/99 dispõe que o valor do adicional de 10% será recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções.

## FUNDO DOS DIREITOS DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE

O art. 260 da Lei nº 8.069, de 1990, na redação dada pelo art. 87 da Lei nº 12.594, de 2012, dispõe que os contribuintes poderão efetuar doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente nacional, distrital, estaduais ou municipais, devidamente comprovadas, sendo essas integralmente deduzidas do imposto de renda, obedecidos os seguintes limites:

- I - 1% do imposto sobre a renda devido apurado pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real; e
- II - 6% do imposto sobre a renda apurado pelas pessoas físicas na Declaração de Ajuste Anual, observado o disposto no art. 22 da Lei nº 9.532, de 1997.

O § 5º daquele artigo dispõe que:

- I - a dedução não poderá recair sobre o adicional do imposto de renda;
- II - será considerada isoladamente, não se submetendo a limite em conjunto com outras deduções do imposto;
- III - não poderá ser computada como despesa operacional na apuração do lucro real.

A doação poderá ser deduzida do imposto devido mensalmente e no ajuste anual, para as pessoas jurídicas que apuram o imposto anualmente. A doação deverá ser efetuada dentro do período a que se refere a apuração do imposto. A indedutibilidade da doação penaliza a empresa que tiver prejuízo fiscal ou pequeno lucro.

## FUNDO NACIONAL DO IDOSO

A Lei nº 12.213, de 2010, que instituiu o Fundo Nacional do Idoso, dispõe no art. 3º que a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto de renda devido, em cada período de apuração, o total das doações feitas aos Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso devidamente comprovadas, vedada a dedução como despesa operacional.

A empresa não tem nenhum benefício fiscal mas poderá ser penalizada pela parcela da doação que ultrapassar o limite de 1% de IRPJ devido à alíquota de 15% ou quando tiver prejuízo fiscal no período porque a despesa não é dedutível na apuração de IRPJ e CSLL.

O parágrafo único do art. 3º da Lei nº 12.213, de 2010, na redação do art. 88 da Lei nº 12.594, de 2012, dispõe que a dedução não poderá ultrapassar 1% do imposto de renda devido. O adicional do imposto não compõe a base de cálculo da dedução.

## PRONON E PRONAS/PCD

A Lei nº 12.715, de 2012, instituiu o PRONON (Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica) que tem a finalidade de captar recursos para a prevenção e o combate ao câncer e o PRONAS/PCD (Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência) que tem a finalidade de captar recursos destinados a estimular e desenvolver a prevenção e a reabilitação de pessoa com deficiência.

O art. 4º permite que a pessoa jurídica doadora ou patrocinadora, tributada pelo

lucro real, nos anos-calendário de 2013 a 2016, poderá deduzir do IRPJ devido o valor total das doações e dos patrocínios, vedada a dedução como despesa operacional.

Na nova redação do art. 4º dada pela Lei nº 13.169 de 2015, o benefício da dedução do IRPJ foi prorrogado até o ano-calendário de 2021.

O limite máximo de dedução do imposto de renda foi vetado no art. 4º da Lei nº 12.715, de 2012, e art. 13 da Lei nº 12.794, de 2013. O Decreto nº 7.988, de 2013, que regulamentou os dois benefícios fiscais limitou, sem base em lei, em um por cento a dedução do imposto para as pessoas jurídicas. Esse limite constava na MP nº 582, de 2012, que não foi convertida em lei.

O art. 28 da Lei nº 12.844, de 2013, limitou em 1% do imposto de renda devido em cada período de apuração trimestral ou anual em relação aos dois benefícios fiscais, excluído o adicional do imposto.

## **VALE-CULTURA**

A Lei nº 12.761, de 2012, instituiu o vale-cultura a ser distribuído ao trabalhador com vínculo empregatício que perceba até cinco salários mínimos mensais.

Até o ano-calendário de 2016 inclusive, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto de renda calculado à alíquota de 15% os gastos com o vale-cultura, limitada a 1% do imposto devido. A despesa é indedutível na apuração da CSLL.

O Decreto nº 8.084, de 26-08-13, regulamentou a Lei nº 12.761, de 2012, que instituiu o benefício fiscal do vale-cultura.

## **ISENÇÃO E REDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA**

A MP nº 2.156-5, de 24-08-01, extinguiu a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e em seu lugar criou a Agência de Desenvolvimento do Nordeste (ADENE), que gerirá o novo Fundo de Desenvolvimento do Nordeste.

A MP nº 2.157-5, de 24-08-01, extinguiu a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM) e em seu lugar criou a Agência de Desenvolvimento da Amazônia (ADA), que gerirá o novo Fundo de Desenvolvimento da Amazônia.

O Decreto nº 4.253, de 31-05-02, aprovou o Regulamento do Fundo de Desenvolvimento do Nordeste, gerido pela ADENE, e o Decreto nº 4.254, de 31-05-02, aprovou o Regulamento do Fundo de Desenvolvimento da Amazônia, gerido pela ADA.

O art. 3º da Lei nº 9.532/97 extinguiu o benefício fiscal da isenção do imposto de renda das empresas localizadas nas regiões das extintas SUDENE e SUDAM, passando a ser de redução do imposto com percentuais decrescentes até o ano de 2013. O art 2º daquela lei reduziu os percentuais de redução do imposto de renda das empresas localizadas naquelas duas regiões até extinção em 2013.

A Lei nº 12.859, de 2013, dispõe que ficam extintos, a partir de 01-01-24, os benefícios fiscais do art. 1º da MP nº 2.199-14, de 2001, e art. 77 da Lei nº 9.532 de 1997.

O art. 2º da MP nº 2.199-14, de 24-08-01, extinguiu, a partir de 01-01-01, o benefício fiscal de redução do imposto de renda e adicionais não restituíveis das empresas localizadas nas regiões das extintas SUDENE e SUDAM. Ficam fora da extinção os empreendimentos dos setores da economia que venham a ser considerados, pelo Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, e para os que têm sede

na área de jurisdição da Zona Franca de Manaus.

O art. 69 da Lei nº 12.715, de 2012, deu nova redação aos arts. 1º e 3º da MP nº 2.199-14, de 2001, prorrogando até 31-12-18 o prazo para protocolização de projetos nas áreas de SUDAM e SUDENE, com direito à redução de 75% de imposto de renda e adicional calculados com base no lucro da exploração.

O art. 10 da Lei nº 12.995, de 2014, deu nova redação ao § 3º do art. 1º da MP nº 2.199-14, de 2001, dispondo que o prazo de fruição do benefício fiscal será de dez anos, contado a partir do ano-calendário de início de sua fruição.

O Decreto nº 4.212, de 26-04-02, definiu os setores da economia prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da extinta SUDAM e o Decreto nº 4.213, de 26-04-02, definiu os setores da economia prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da extinta SUDENE.

A isenção ou percentual de redução da época, conforme o caso, está assegurada para os empreendimentos anteriores às alterações, na forma do art. 178 do CTN, porque o benefício fiscal foi concedido por prazo certo e em função de condições.

A IN nº 267, de 23-12-12, aprovou as normas para o reconhecimento, pela Receita Federal, do direito à redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não restituíveis apurado sobre o lucro da exploração, nas áreas de atuação das extintas SUDAM e SUDENE.

A DRJ de Manaus decidiu a favor da empresa e o 1º C.C. confirmou pelo Ac. nº 101-93.553/01 (DOU de 11-10-01), dizendo que a incorporadora que adquire empresa sediada na área de atuação da SUDAM e detentora de benefícios fiscais não só assume todas as obrigações da incorporada, mas também seus direitos, sendo o marco para o início da fruição dos benefícios fiscais a data da protocolização do pedido junto à autarquia.

A LC nº 124, de 03-01-07, recriou a SUDAM (Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia) enquanto a LC nº 125, de 03-01-07, recriou a SUDENE (Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste).

O Decreto nº 6.539, de 18-08-08, dispõe sobre a redução de 75% do IRPJ e adicional das empresas instaladas nas regiões da SUDAM e SUDENE até 31-12-13.

A Portaria nº 283, de 04-07-13, do Ministério da Integração Nacional consolidou o Regulamento dos Incentivos Fiscais das Regiões da Amazônia e do Nordeste administrados pela SUDAM e SUDENE.

O Decreto-lei nº 1.106, de 1970, instituiu o Programa de Integração Nacional, enquanto o Decreto-lei nº 1.179, de 1971, instituiu o PROTERRA. Do valor deduzido do IRPJ e destinado aos fundos FINOR e FINAM, o primeiro fica com 30% e o segundo com 20%. O art. 1º da Lei nº 12.995, de 2014, prorrogou a vigência das duas deduções até dezembro de 2017.

O art. 2º da Lei nº 12.995, de 2014, prorrogou até dezembro de 2017 a opção pela aplicação do imposto de renda nos fundos FINOR e FINAM, em favor de projetos aprovados e em processo de implantação até 02-05-01

**Pessoas Jurídicas beneficiárias do PADIS.** O art. 4º da Lei nº 11.484, de 2007, reduziu em 100% as alíquotas do imposto de renda e adicional incidentes sobre o lucro da exploração decorrente da venda dos dispositivos referidos nos incisos I e II do art. 2º daquela lei (eletrônicos semicondutores e mostradores de informação). A redução das alíquotas aplica-se também para as receitas decorrentes da venda de projeto

(design).

Os projetos com benefícios fiscais do PADIS poderão ser apresentados até 31-07-2020 (art. 12 da Lei nº 13.169 de 2015).

**Adesão ao Prouni.** O art. 8º da Lei nº 11.096, de 2005, concede isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS para as instituições de ensino superior que aderirem ao PROUNI (Programa Universidade para Todos). A partir de 13-09-13 a Lei foi disciplinada pela IN nº 1.394 de 12-09-13. A parcela do lucro isenta de IRPJ é calculada com base no lucro da exploração. O art 7º da Instrução manda calcular a isenção excluindo o adicional de 10% do imposto.

Em todas as isenções com base no lucro da exploração, o adicional não é devido porque não se trata de dedução do imposto. O § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe que o valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções. Com isso, essa vedação não se aplica para a isenção. A IN nº 1.417, de 06-12-13, corrigiu o equívoco.

## **VENDAS ATRAVÉS DE FILIAIS DAS EMPRESAS NAS ÁREAS DE SUDAM E SUDENE**

A legislação do imposto de renda concede os benefícios fiscais de isenção e redução do imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas estabelecidas nas áreas das extintas SUDAM e SUDENE. Inúmeras empresas têm dúvida quanto ao gozo ou não do benefício fiscal sobre as mercadorias produzidas nas duas áreas mas vendidas pelas filiais localizadas fora das áreas de isenção ou redução do imposto.

Várias Soluções de Consultas da Receita Federal têm sido publicadas no DOU, entre as quais as de nº 6 da 2ª RF no DOU de 12-08-97, nº 8 da 2ª RF no DOU de 05-06-98, nº 9 da 2ª RF no DOU de 18-02-00, 141 da 6ª RF no DOU de 17-10-01 e nº 89 da 8ª RF no DOU de 17-05-99. A Solução de Consulta nº 8 da 2ª RF diz:

A isenção do imposto de renda prevista na legislação vigente beneficia apenas os estabelecimentos instalados na área da SUDAM, devendo ser apurados separadamente os resultados das filiais localizadas fora da zona de liberalidade, valendo observar, ademais, que a transferência de produtos de um estabelecimento para outro da mesma empresa, não caracterizando compra e venda, ensejará a atribuição de valor comercial aos mesmos, com base na legislação do IPI, através da integração da norma tributária.

A Solução de Consulta nº 89 da 8ª RF, publicada no DOU de 17-05-99, diz o seguinte:

A isenção ou redução do imposto sobre a renda aplicada ao lucro da exploração na área da SUDENE beneficia tão-somente os estabelecimentos nessa área instalados e é calculada sobre o efetivo lucro da exploração correspondente. Uma vez que a transferência de produtos de um estabelecimento para outro, da mesma empresa, não caracteriza uma operação de compra e venda, é admitido socorrer-se da integração de norma tributária, de sorte a viabilizar o incentivo concedido.

As Soluções de Consultas, ao afirmarem que a transferência de produtos de um estabelecimento para outro da mesma empresa, não caracterizando compra e venda, ensejará a atribuição de valor comercial aos mesmos, com base na legislação do IPI,

através da integração da norma tributária, dão a entender que o valor da transferência para a filial será computado como receita da matriz na determinação da base de cálculo da isenção ou redução do imposto. A última ementa transcrita dá ênfase a esse entendimento ao dizer: “de sorte a viabilizar o incentivo concedido”.

Não encontra qualquer base legal a pretensão de considerar o valor da transferência de produto da matriz para filial na determinação do benefício fiscal de isenção e redução do imposto. Esse benefício fiscal é calculado com base no lucro de exploração. O art. 544 do RIR/99 dispõe que considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período de apuração, antes de deduzida a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão de valores dos incisos I, II e III.

Os arts. 549 e 557 do RIR/99 dispõem que se a pessoa jurídica titular de empreendimento beneficiado mantiver, também, atividades fora da área de atuação da SUDENE/SUDAM, fará destacar, em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e resultados não alcançados pela redução ou isenção do imposto.

No caso de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade ou estabelecimento, este poderá ser determinado com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, ou seja, a legislação permite segregar os lucros pela regra da proporcionalidade com base nas receitas líquidas.

Note-se que na determinação da parcela do lucro da exploração beneficiada com incentivo fiscal de isenção ou redução do imposto de renda não se leva em consideração o valor de transferência dos produtos para estabelecimento filial. Na segregação da parcela do lucro da exploração de cada atividade ou estabelecimento através de escrituração contábil são levados em consideração as receitas, os custos e as despesas. Na segregação de lucro mediante aplicação da regra da proporcionalidade são levadas em consideração as receitas líquidas de cada atividade ou estabelecimento e a receita líquida total. O preço de transferência de produtos para a filial não é considerado.

Aquelas duas formas de segregação das parcelas de lucro da exploração das diversas atividades ou diversos estabelecimentos foram esclarecidas pelo PN nº 49/79. Tanto pela segregação contábil como pela regra da proporcionalidade são tomados os valores das receitas líquidas, sem considerar os preços de transferência para filiais.

A Receita Federal decidiu na Solução de Consulta nº 15, de 14-05-02, publicada no DOU de 25-06-02, o seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: Remessa para armazém geral. Faturamento na área incentivada.

A receita proveniente da venda de produtos feita por empresa situada na área de atuação da extinta SUDAM, beneficiária de incentivo fiscal do imposto de renda calculado sobre o lucro da exploração, será considerada resultado do estabelecimento incentivado, ainda que a mercadoria tenha sido previamente enviada para armazenagem em Armazém Geral localizada em outro Estado. Quando do envio para o Armazém Geral, a nota fiscal de remessa consignará o preço corrente das mercadorias no mercado atacadista da praça do remetente.

No caso de venda de produto anteriormente remetido para armazém geral o faturamento é feito pelo estabelecimento da empresa remetente, situado na área in-

centivada, fazendo jus ao benefício fiscal de isenção ou redução do imposto de renda. Esse procedimento não seria possível na remessa de produto para filial.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 101.92.501/99 (DOU de 16-03-99):

A isenção do Imposto de Renda e Adicionais não Restituíveis, de que trata o Decreto-lei nº 288, de 1967, tem por base o lucro da exploração, integrando este as receitas obtidas pelos empreendimentos instalados na área de atuação da SUDAM, ainda que suas vendas venham a ser promovidas diretamente através de estabelecimentos, da mesma pessoa jurídica, instalados fora da Amazônia Legal. Recurso voluntário conhecido e provido por unanimidade.

No cálculo do lucro da exploração, base de cálculo dos incentivos a que fazem jus as empresas instaladas na área da SUDAM, integram, não só as vendas feitas pela unidade produtora, mas aquelas recebidas provenientes de vendas efetuadas através de filiais situadas fora da área coberta pelo benefício (ac. nº 103-21.153/2003 no DOU de 12-08-03).

## **LUCRO CONTÁBIL TRIBUTÁRIO E LUCRO CONTÁBIL SOCIETÁRIO**

O art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, dispunham nos §§ 2º e 7º:

§ 2º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações financeiras não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registros de ajustes.

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.

A Lei nº 11.941, de 2009, revogou aquele § 7º e o § 2º recebeu nova redação pelo art. 37 dispondo:

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

## **IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR SOBRE SERVIÇOS**

A Solução de Consulta nº 471 da 8ª RF (DOU de 29-01-10) diz que a pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre referidas receitas de

prestação de serviços.

Quando o art. 15 da Lei nº 9.430, de 1996, veio dispor que a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir, de fonte no exterior, receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente poderá compensar o imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante, **observado o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995**, não está se referindo ao limite de compensação.

No caso de serviço prestado diretamente para residente no exterior não é possível apurar o valor do imposto de renda devido no Brasil sobre aquela receita porque os custos não são apurados em separado. O serviço prestado pode até ter dado lucro negativo mas a compensação do imposto está assegurada. Com isso, o único limite possível é o resultado da aplicação da alíquota de 25% sobre o valor da receita da prestação de serviços.

---

# 3

## LUCRO PRESUMIDO

---

O art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998, na redação dada pelo art. 7º da Lei nº 12.814, de 2013, dispõe que a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 ou a R\$ 6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Aqueles limites valem para as opções a partir do ano-calendário de 2014.

A opção pelo lucro presumido só poderá ser feita pela pessoa jurídica que não se enquadrar em nenhum dos impedimentos enumerados no art. 14 da Lei nº 9.718/98. Não podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas:

- I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior a R\$ 78.000.000, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
- II - cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;
- III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução de imposto;
- VI - cuja atividade seja de “factoring”;
- VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (art. 22 da Lei nº 12.249 de 2010). Essa alteração é aplicável a partir de 01-01-11 na forma do § 2º do art. 62 da Constituição.

O art. 4º da Lei nº 9.964/00 dispõe que as pessoas jurídicas de que tratam os incisos I, III, IV e V do art. 14 da Lei nº 9.718/98 poderão optar, durante o período em que submetidas ao REFIS, pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Isso significa que enquanto estiver pagando o parcelamento de tributos de acordo com o Programa REFIS, a pessoa jurídica poderá optar pelo lucro presumido, ainda que:

- I - a receita total do ano-calendário anterior tenha sido superior a R\$ 78.000.000,00;
- II - tenha lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- III - usufrua de benefício fiscal de isenção ou redução de imposto sobre o lucro;
- IV - no decorrer do ano-calendário, tenha efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa.

O limite de R\$ 78.000.000 refere-se à receita total do ano-calendário anterior. A Receita Federal tem esclarecido em seus manuais de orientação que integram a receita total:

- a) a receita bruta auferida na atividade objeto da pessoa jurídica (venda de mercadorias ou produtos ou da prestação de serviços etc.);
- b) as receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas diretamente com os objetivos sociais da pessoa jurídica;
- c) os ganhos de capital;
- d) os ganhos líquidos obtidos em operações de renda variável;
- e) os rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa;
- f) os rendimentos decorrentes de participações societárias.

A lei diz receita total e não receita bruta total. As duas expressões são totalmente diferentes. Na receita total estão compreendidas a receita bruta, outras receitas operacionais e as receitas não operacionais, além dos ganhos de capital.

O livro de Perguntas e Respostas editado pela Receita Federal em 2007 diz que para efeito da verificação do limite, considera-se como receita bruta total o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, acrescidos das demais receitas, tais como, rendimentos de aplicações financeiras (renda fixa e variável), receita de locação de imóveis, descontos ativos, variações monetárias ativas, juros recebidos como remuneração do capital próprio etc. e dos ganhos de capital.

Na resposta, a Receita Federal considera a expressão receita total como sinônima de receita bruta total. A resposta leva a concluir que a contrapartida do ajuste da equivalência patrimonial e os lucros e dividendos de participações societárias compõem a base de cálculo do limite para opção pelo lucro presumido.

A partir de 01-01-99, as empresas que têm por objeto social os imóveis não estão impedidas de serem tributadas pelo lucro presumido. O § 7º do art. 3º da IN nº 93/97 dispõe que às receitas auferidas nas atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda será aplicado o percentual de 8%. Com isso, a empresa que tiver loteamento de terreno com pequeno custo terá economia de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro. Para efeito de imposto de renda, 8% da receita da venda de imóveis constituirá o lucro tributável.

A decisão nº 68 da 7ª Região Fiscal, publicada no DOU de 26-07-00, em resposta a uma consulta de contribuinte, diz o seguinte: “A empresa que recebe receitas oriundas de pessoas domiciliadas no exterior, como remuneração por serviços prestados, está obrigada à apuração de resultado pela sistemática do lucro real.” Como base legal foram citados o art. 246, III do RIR/99, e art. 1º da IN nº 38/96.

O ADI SRF nº 5, de 31-10-01, esclarece que a hipótese de obrigatoriedade de tributação com base no lucro real prevista no inciso III do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, não se aplica à pessoa jurídica que auferir receita da exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior. Não se considera prestação direta de serviços a realizada no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas. Com isso, o entendimento da decisão nº 68 da 7ª RF fica sem efeito.

**Factoring.** O PN nº 5 (DOU de 11-04-14) diz, na ementa, que estão obrigadas ao regime de tributação do lucro real as pessoas jurídicas que explorem a atividade de compras de direitos creditórios, ainda que se destinem à formação de lastro de valores mobiliários (securitização).

Em relação à natureza de receitas e ao regime de apropriação de receitas de factoring, vide o capítulo Receitas, Custos e Despesas - Regime de Reconhecimento.

## **MOMENTO DE OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO**

O § 1º do art. 13 da Lei nº 9.718/98 dispõe que a opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário. Com isso, está revogada a faculdade prevista no art. 26, § 3º, da Lei nº 9.430/96 para mudar a opção de lucro presumido para lucro real trimestral ou anual, no curso do ano-calendário ou por ocasião da entrega da declaração de informações.

A faculdade de mudar a opção de regime tributário não tinha sentido porque só prejudicava a arrecadação de tributos. A mudança de opção de lucro presumido para lucro real só ocorria quando a base de cálculo do imposto era menor no lucro real. Nenhuma empresa mudava de opção para pagar mais tributo. Além do prejuízo na arrecadação, a mudança de opção prejudicava o controle de conta corrente pela diferença de código de recolhimento.

O § 1º do art. 26 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que a opção pela tributação com base no lucro presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (art. 516, § 4º, do RIR/99).

A lei elegeu o momento da opção pelo lucro presumido no ato do pagamento da primeira ou única quota do imposto de renda. A data do pagamento de outros tributos ou contribuições não é o momento da opção. Para as empresas já existentes, o momento da opção poderá ser o último dia útil de abril ou dentro dos cinco anos. Se a empresa não pagou nenhuma quota do imposto de renda e nem entregou a DIPJ, o prazo de opção é de cinco anos.

Apesar do momento da opção ser o pagamento do imposto de renda, as empresas devem recolher o PIS e a COFINS no mês de fevereiro sobre os fatos geradores de janeiro com os códigos do regime de tributação do imposto de renda a ser escolhido. Essa preocupação não existia antes da instituição do regime não-cumulativo de PIS e COFINS porque os códigos dessas contribuições eram as mesmas tanto para lucro presumido como para o real.

O recolhimento de PIS e COFINS com os códigos do regime não-cumulativo significa que a empresa está no lucro real mas nem sempre o recolhimento das contribuições com os códigos do regime cumulativo significa que a empresa está no lucro presumido. Isso porque inúmeras receitas operacionais continuam no regime cumulativo independente do regime de tributação do imposto de renda.

Aquela vedação não deve ser aplicada para mudar os códigos de recolhimentos de PIS e COFINS do regime cumulativo para o não-cumulativo ou deste para aquele por não se tratar de mudança do regime de tributação do imposto de renda. Trata-se de erro de fato que pode ocorrer no recolhimento do próprio imposto de renda. Assim, se a empresa optou pelo lucro presumido e recolheu o imposto de renda dos 1º e 2º

trimestres com o código de lucro presumido e no 3º trimestre, por engano, recolheu o imposto com o código do lucro real, é evidente que pode fazer o REDARF para mudar o código para o de lucro presumido.

## **REDARF PARA MUDANÇA DE FORMA DE TRIBUTAÇÃO**

A legislação em vigor não permite mudar a forma de tributação de lucro presumido para lucro real ou desta para aquela forma. A opção exercida no primeiro pagamento do imposto de renda ou da CSLL em cada período de apuração é definitiva. Inúmeras empresas procuram fazer o REDARF, isto é, retificação do código de pagamento de tributo para viabilizar a mudança da forma de tributação.

A IN nº 672, de 30-08-06, que disciplinou a retificação de erros no preenchimento de DARF, dispõe em seu art. 11 que serão indeferidos os pedidos de retificação que versem sobre alteração de código de receita que corresponda à mudança no regime de tributação do IRPJ, quando contrariar o disposto na legislação específica.

## **REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS**

O § 2º do art. 36 da IN nº 93, de 24-12-97, dispunha que o lucro presumido será determinado pelo regime de competência. O art. 37 daquela Instrução excetuava da regra os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e os ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda variável que eram acrescidos à base de cálculo do lucro presumido por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação.

A IN nº 104, de 24-08-98, veio permitir a adoção do critério de reconhecer as receitas das vendas de bens e serviços ou da prestação de serviços, com pagamento a prazo ou em parcelas, na medida dos recebimentos, ou seja, regime de caixa, para as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido. Com isso, a empresa, ao vender uma mercadoria para recebimento em dez prestações mensais, determinará a base de cálculo para pagamento do imposto de renda, da CSLL, da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, só com a receita efetivamente recebida no trimestre.

A apuração dos tributos pelo regime de caixa que é facultativa poderá ser adotada tanto pelas pessoas jurídicas que mantêm só o livro caixa como pelas que mantêm a escrituração contábil. As empresas que mantêm só o livro caixa deverão observar o seguinte:

- I - emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;
- II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

As pessoas jurídicas que mantiverem escrituração contábil deverão controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins de incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL (art. 20 da MP nº 2.158-35/01).

A IN nº 345, de 28-07-03, disciplinou os ajustes a serem efetuados na mudança do regime de reconhecimento de receitas, de caixa para competência, por opção ou obrigatoriedade.

## RECEITAS FINANCEIRAS NO LUCRO PRESUMIDO

Os rendimentos de aplicações financeiras em fundos de investimentos passaram a ser tributados na fonte, semestralmente ou no resgate se ocorrer antes, pela Lei nº 11.033, de 2004. O art. 732 do RIR/99 dispõe que o imposto de renda sobre os rendimentos de aplicações financeiras em renda fixa será retido por ocasião do pagamento dos rendimentos ou da alienação do título ou da aplicação.

Os rendimentos de aplicações em fundos de investimentos em renda fixa são creditados diariamente nas contas dos investimentos. Os rendimentos creditados estão disponíveis incondicionalmente na forma do art. 43 do CTN. Com isso, seja no regime de competência ou de caixa, os rendimentos creditados no trimestre teriam que ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e CSLL. A melhor solução, todavia, é incluir, no trimestre, os rendimentos correspondentes ao imposto de renda retido na fonte.

## BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA

A base de cálculo do imposto de renda das empresas tributadas pelo lucro presumido, em cada trimestre, será determinada mediante aplicação de percentuais fixados no art. 15 da Lei nº 9.249/95, de acordo com a atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida no trimestre, sendo o resultado acrescido de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital na forma do art. 25 da Lei nº 9.430/96. Com isso os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável também compõem a base de cálculo do imposto de renda trimestral. O imposto retido na fonte ou pago separadamente é considerado como antecipação do devido no trimestre.

O art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, na redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que a base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981 de 1995.

Os coeficientes fixados pelo art. 15 da Lei nº 9.249/95 para aplicação sobre a receita bruta da atividade são os seguintes:

- I - 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- II - 8% na venda de mercadorias e produtos;
- III - 8% na prestação de serviços de transporte de cargas;
- IV - 8% na prestação de serviços hospitalares;
- V - 8% na venda de imóveis das empresas com esse objeto social (art. 3º, § 7º, da IN nº 93/97);
- VI - 8% nas indústrias gráficas;
- VII - 8% na construção civil por empreitada com emprego de materiais;
- VIII - 16% na prestação de serviços de transportes, exceto de cargas;

- IX - 16% na prestação de serviços em geral pelas pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000, exceto de serviços hospitalares, transportes e profissões regulamentadas (art. 40 da Lei nº 9.250/950);
- X - 32% para as atividades de:
  - a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;
  - b) intermediação de negócios;
  - c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
  - d) factoring; e
  - e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

Os rendimentos de aplicações financeiras e as receitas e os ganhos de capital, não decorrentes da atividade operacional da pessoa jurídica, são incluídos na base de cálculo do IRPJ, sem aplicação dos percentuais de presunção de lucro, isto é, o valor já é a base de cálculo do imposto.

**Revenda de veículos usados.** No capítulo de pessoas jurídicas no Simples Nacional, comércio de veículos usados, estão citados a legislação, os atos administrativos e as decisões da Receita Federal e de órgãos julgadores.

Na tributação pelo lucro presumido, no DOU de 28-03-12 estão publicados vários acórdãos do CARF, como o de nº 1802-00.957, dizendo que tal como ocorre nas operações de consignação por comissão, atualmente tratado no art. 693 do Código Civil como contrato de comissão, para as pessoas jurídicas tipificadas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, a receita bruta, para fins de determinação das bases de cálculo presumidas do IRPJ e da CSLL, é a comissão recebida pelo comissário, assim entendida a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado foi alienado e o seu custo de aquisição. Sobre essa diferença aplica-se o percentual de 32% na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

**Súmula nº 85 da CSRF não vinculante (DOU de 14-12-12).** O enunciado da súmula diz: na revenda de veículos automotores usados, de que trata o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, aplica-se o coeficiente de determinação do lucro presumido de 32% sobre a receita bruta, correspondente à diferença entre o valor de aquisição e o de revenda desses veículos.

**Combustíveis.** O percentual de 1,6% sobre a receita da venda de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural é aplicável exclusivamente na revenda para consumidor final. É inaplicável na venda para o comerciante varejista, cujo percentual aplicável é de 8%.

**Serviços hospitalares.** A Receita Federal tem cometido uma seqüência de equívocos em relação à fixação de percentuais sobre a receita, na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, das empresas de serviços médicos tributadas pelo lucro presumido.

O primeiro equívoco ocorreu com o art. 23 da IN nº 306, de 2003, que alargou absurdamente o conceito de serviços hospitalares para aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta na determinação do lucro presumido. Aquela Instrução que foi expedida exclusivamente para regular a retenção de tributos pelos órgãos públicos federais e o seu art. 29 dispor que o art. 23 alcança somente a retenção na fonte, não

alterando a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, as soluções de consultas, com base no art. 23, passaram a admitir o percentual de 8% para inúmeros serviços médicos que nada tinham de serviços hospitalares.

A IN nº 480, de 15-12-04, que substituiu a de nº 306, de 2003, restringiu absurdamente o conceito de serviços hospitalares, ao dispor no seu art. 27 que são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares que possuam pelo menos cinco leitos para internação de pacientes, que garantam um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratórios e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

As condições impostas pela IN nº 480, de 2004, tornaram impossíveis de serem cumpridas pela maioria dos estabelecimentos de pequenas cidades do interior brasileiro. O art. 27 daquela Instrução recebeu nova redação com a IN nº 539, de 25-04-05, abrindo as condições para enquadramento no conceito de serviços hospitalares. O art. 32 dessa Instrução veio dispor que o conceito de serviços hospitalares do art. 27 aplica-se para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ.

O art. 27 da IN nº 480, de 15-12-04, que tinha sido alterado pela IN nº 539, de 2005, foi novamente alterado pela IN nº 791, de 10-12-07, recebendo novos conceitos de serviços hospitalares.

Por incrível que pareça, em todas as soluções de consultas envolvendo o conceito de serviços hospitalares, a Receita Federal cita como base legal o ADI nº 18, de 23-10-03, onde diz que:

Não serão considerados serviços hospitalares, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, quando forem prestados exclusivamente pelos sócios da empresa.

Como pode citar como base legal um ato normativo totalmente ilegal? Em que lei está dito que não são serviços hospitalares os serviços médicos prestados exclusivamente pelos sócios da empresa? O ato normativo foi redigido por pessoa que só pensa em termos de grandes cidades, ignorando as milhares de pequenas cidades brasileiras onde há somente um, dois ou três médicos que mantêm hospital modesto com alguns leitos e pequenas cirurgias.

A Receita Federal expediu o ADI nº 19, de 07-12-07, onde dispõe que para efeito de enquadramento no conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os estabelecimentos assistenciais de saúde devem dispor de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, possuir serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

Diz ainda que são também considerados serviços hospitalares os serviços pré-hospitalares, prestados na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo “D”) ou em aeronave de suporte médico (Tipo “E”), bem como os serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos “A”, “B”, “C” e “F”, que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida. A IN nº 791, de 10-12-07, alterou a redação do art. 27 da IN nº 480, de 2004.

O funcionário que redigiu o ato normativo, certamente, não conhece o Brasil em que nos milhares de municípios há módicas casas de saúde que não têm condições de atender todos os requisitos exigidos. A Receita Federal não consegue solucionar a definição de serviços hospitalares para efeito de IRPJ e CSLL.

Cada Região Fiscal soluciona as consultas da sua maneira. Dezenas de soluções de consultas, publicadas no DOU, enquadram como serviços hospitalares uma sociedade civil terceirizada, que funciona dentro de hospital só para tirar radiografia ou exame de laboratórios. A decisão é equivocada porque está utilizando as instalações e os equipamentos de outra pessoa jurídica para atender os requisitos de serviços hospitalares. O ADI é um ato normativo aplicável para todos os contribuintes e enquadra-se no disposto no § 12 do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, isto é, altera o entendimento ou a interpretação de leis pela administração da Receita Federal. Com isso, todas as soluções de consultas expedidas anteriormente que contrariarem a nova orientação ficam sem efeito a partir de 10-12-07, data em que o ADI nº 19, de 07-12-07 foi publicado.

A Solução de Consulta COSIT nº 245 (DOU de 20-10-14), que tem efeito de ato normativo, decidiu que corresponde a 32% da receita bruta o lucro presumido de IRPJ na prestação de serviços de radiologia, com utilização de ambiente de terceiro, por pessoa jurídica não organizada, de fato e de direito, sob a forma de sociedade empresária. A decisão pode causar dúvida como se a prestação de serviços de radiologia estar sendo feita por pessoa física dentro de hospital.

**Serviços médicos com 8% de IRPJ e 12% de CSLL.** A COSIT vem solucionando as consultas dizendo que aplica 8% para cálculo do lucro presumido para IRPJ e 12% para a CSLL, para diversas atividades médicas. As decisões publicadas a partir de 17-09-13 têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal, ou seja, têm efeito de ato normativo. O DOU tem publicado as seguintes decisões:

data	nº	natureza de serviços
10-01-14	7	laboratorial, diagnóstico por imagem
10-03-14	55	fisioterapia e terapia ocupacional
02-04-14	38	fonoaudiologia etc.
04-04-14	47	hemodinâmica
09-06-14	ADI 4	tomografia etc.
17-06-14	150	diagnóstico por imagem
02-07-14	168	regime de hospital-dia

O art. 4º da IN nº 1.515, de 2014, na redação da IN nº 1.556, de 2015, relaciona os serviços médicos que podem aplicar 8% na apuração da base de cálculo do imposto de renda no lucro presumido.

A Solução de Consulta COSIT nº 270 (DOU de 14-10-14), que tem efeito de ato

normativo, diz que a utilização de 8% para apuração de IRPJ no lucro presumido, em relação aos serviços hospitalares, a prestadora deve ser organizada sob a forma de sociedade empresária e deve atender às normas da Anvisa.

**Medicina veterinária.** A Solução de Consulta COSIT nº 107 (DOU de 13-02-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que não se enquadram como serviços hospitalares, para fins de utilização do percentual de 8% sobre a receita bruta na determinação da base de cálculo presumida do IRPJ, os serviços prestados relacionados à medicina veterinária.

**Vendas de imóveis.** Quando a receita da atividade da pessoa jurídica não se enquadrar em nenhum dos incisos I, II ou III do art. 15 da Lei nº 9.249, de 26-12-95, o percentual aplicável para a receita bruta será de 8% fixado no caput desse artigo. Com isso, sobre a receita da venda de estoques de imóveis das empresas com atividade de incorporação de prédios, loteamento de terrenos ou compra e venda de imóveis, é aplicável o percentual de 8%. Esse percentual não é aplicável sobre a receita da venda de imóveis do ativo permanente.

Os coeficientes aplicáveis sobre a receita bruta para presunção do lucro da atividade são iguais tanto no pagamento das antecipações mensais como no lucro presumido. Na antecipação do imposto mensal o § 7º do art. 3º da IN 93, de 1997, fixou em 8% sobre a receita da venda de imóveis. O CARF, também, mandou aplicar o percentual de 8% sobre a receita da venda de imóveis no lucro presumido (ac. 1102-00.453 no DOU de 19-10-11).

**Indústria gráfica.** Na apuração do lucro presumido das indústrias gráficas, houve época em que o entendimento da Receita Federal era no sentido de aplicar o coeficiente de 8% sobre a receita bruta que tivesse incidência de ICMS e 32% sobre a receita que tivesse incidência de ISS.

A partir de 1997, quando a Lei nº 9.430/96 reformulou o processo administrativo da consulta, as inúmeras decisões prolatadas, pelas várias Regiões Fiscais da Receita Federal, em consultas formuladas pelas empresas gráficas quanto à aplicação de percentuais na determinação do lucro presumido, a questão ficou pacificada com o entendimento seguinte:

- I - na confecção de produtos mediante o fornecimento de materiais pelo encomendante, aplica-se o coeficiente de 32%;
- II - na confecção de produtos com insumos adquiridos pela própria gráfica, seja fabricação por iniciativa própria, seja por encomenda de terceiros, aplica-se o percentual de 8%.

A Receita Federal expediu o revogado ADN nº 18, de 27-09-00, onde definiu o percentual a ser aplicado na determinação do lucro presumido na atividade gráfica, dizendo:

- I - a atividade gráfica pode configurar-se como industrial, comercial ou de prestação de serviços. Consideram-se como prestação de serviços as operações realizadas por encomenda, nos termos do art. 5º, V, c/c art. 7º, II, do Decreto nº 2.637, de 1998.
- II - a alíquota aplicável, na apuração do lucro presumido, será de 8%, quando atuar nas áreas comercial e industrial, sendo aplicada a de 32% na hipótese de prestação de serviços com ou sem fornecimento de material.

Aquele ato normativo, apesar de dispor sobre o lucro presumido, era aplicável também no cálculo do imposto estimado mensal das empresas tributadas pelo lucro real anual, porque os percentuais estão baseados no mesmo artigo de lei. Na prática, não há aplicação do percentual de 32% porque a gráfica, para ser considerada prestação de serviços pela legislação de IPI, terá que enquadrar-se no inciso V do art. 5º e inciso II do art. 7º do Decreto nº 2.637, de 25-06-98, respectivamente, redigidos:

Art. 5.º Não se considera industrialização:

I - .....

V - O preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional.

Art. 7.º Para efeitos do art. 5.º:

I - .....

II - nos casos dos seus incisos IV e V:

- a) oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts;
- b) trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão-de-obra, no mínimo com sessenta por cento.

As gráficas que se enquadrarem nas condições do inciso V do art. 5º e inciso II do art. 7º do Decreto nº 2.637, de 1998, poderão optar pelo Simples Nacional. Com isso, pelas regras do revogado ADN nº 18, de 2000, não havia gráfica sujeita ao percentual de 32% na determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, tanto para lucro presumido como para o recolhimento mensal estimado.

A Solução de Consulta COSIT nº 45 (DOU de 31-03-14), que tem efeito de ato normativo, diz que a receita obtida pela impressão gráfica, por encomenda de terceiros, sujeita-se ao percentual de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido.

O revogado ADI nº 20, de 13-12-07, dispunha que para fins da apuração do IRPJ e da base de cálculo da CSLL, considera-se prestação de serviços as operações de industrialização por encomenda quando na composição do custo total dos insumos do produto industrializado por encomenda houver a preponderância dos custos dos insumos fornecidos pelo encomendante. Aquele ato normativo era aplicável para cálculo do IRPJ mensal no lucro real anual, no lucro presumido e, também, para a escolha da tabela das alíquotas no Simples Nacional.

O ADI nº 20 provocou aumento da carga tributária para a maioria das operações de industrialização por encomenda. Para a maioria das operações de industrialização por encomenda que, pela legislação de IPI e ICMS, é considerada de natureza industrial, estando no campo de incidência daqueles tributos, a alteração somente poderia ser feita por lei na forma do art. 150 da CF. As atividades de estamperia, tinturaria, niquelação, tecelagem etc. são típicas operações de industrialização, não consideradas como de serviços.

O ADI nº 26, de 26-04-08, revogou o ADI nº 20, de 2007, e passou a dispor que para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, consideram-se industrialização as operações definidas no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 2002, observadas as disposições do art. 5º c/c o art. 7º do referido decreto.

Aquele Decreto que trata de IPI, no art. 4º define as operações consideradas de industrialização e no art. 5º as operações não consideradas de industrialização. O art. 7º restringe as operações não consideradas de industrialização do art. 5º. A operação para não ser considerada industrialização, a lei condiciona que o preparo do produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina, seja preponderante o trabalho profissional, ou seja, no mínimo com 60%. Oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e força motriz não superior a cinco quilowatts.

Com a definição do ADI nº 26, de 2008, dificilmente uma operação de industrialização por encomenda será enquadrada como prestação de serviços. Com o novo entendimento é considerada operação industrial, ainda que a empresa encomendante forneça a totalidade dos insumos.

**Industrialização por encomenda.** Vide comentários sobre ADI nº 26, de 26-04-08, no item indústria gráfica.

**Recapeamento e reforma de pneumáticos.** O ADI nº 14 (DOU de 22-12-16) define, nas operações de recapeamento e reforma de pneumáticos usados, quando é considerada industrialização e quando é prestação de serviços. No primeiro caso aplica 8% e no segundo 32% na apuração da base de cálculo do imposto de renda.

A Solução de Consulta COSIT nº 115 (DOU de 13-02-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido, aplica-se o percentual de 32% sobre as receitas decorrentes da atividade de recauchutagem de pneumáticos mediante encomenda do usuário final.

**Construção por empreitada.** A Solução de Consulta COSIT nº 8 (DOU de 02-04-14), que tem efeito de ato normativo, diz que às receitas decorrentes da prestação de serviços de construção civil somente se aplicam os percentuais de presunção de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL na hipótese de contratação por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais incorporados a esta.

A Solução de Consulta COSIT nº 174 (DOU de 15-07-15), que tem efeito de ato normativo, decidiu que o percentual de presunção a ser aplicado para determinação da base de cálculo de IRPJ e CSLL nos pagamentos por estimativa para as atividades de prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramentos de infraestrutura, vinculados a contratos de concessão de serviços públicos, independente do emprego parcial ou total de materiais, será de 32%. É totalmente absurda a decisão.

A Solução de Consulta nº 4 da 2ª RF (DOU de 25-03-03) definiu que a atividade de terraplenagem se insere no ramo da construção civil e configura mera prestação de serviços sem emprego de materiais. Assim sendo, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta dela decorrente para apuração da base de cálculo do lucro presumido é de 32%, podendo ser reduzido para 16% quando o valor da receita bruta anual não ultrapassar R\$ 120.000,00.

A decisão não nos parece correta porque a Receita Federal há décadas vem considerando a terraplenagem equiparada ao serviço de transporte de cargas para efeitos da legislação do imposto de renda. No livro de Perguntas e Respostas (Pessoa Física) editado pela Receita Federal em 2003, na questão 175 está dito:

*P. Como devem ser tributados os rendimentos oriundos da prestação de serviços*

*efetuados com a utilização de veículos, inclusive transporte de passageiros e de cargas?*

R. Esses rendimentos, bem como aqueles referentes a fretes e carretos, aos prestados com tratores, máquinas de terraplenagem, colheitadeiras e semelhantes, barcos, chatas, carros, camionetas, caminhões, aviões, etc., podem ser considerados como de pessoa física ou jurídica.

A resposta admite a dedução de 60% do valor total do rendimento, independente de comprovação, quando os serviços de transporte de cargas ou equiparados forem prestados por pessoas físicas. Com isso, a pessoa física que presta os serviços de terraplenagem tem direito de deduzir 60% do rendimento bruto para determinar o rendimento tributável como se fosse serviços de transporte de cargas.

Quando os serviços de terraplenagem forem prestados por pessoa jurídica, o tratamento tributário é igual, isto é, as receitas da prestação de serviços de terraplenagem são consideradas de transporte de cargas para aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta na determinação do lucro presumido.

**Perfuração de poços de água.** A Solução de Consulta COSIT nº 129 (DOU de 21-09-16), que tem efeito de ato normativo, diz que o serviço de perfuração de poços de água é considerado como serviço de construção civil. Somente em relação às receitas decorrentes da construção por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais a serem incorporados à obra, poderá ser utilizado o percentual de 8% na determinação da base de cálculo do IRPJ no lucro presumido.

**Locação de mão-de-obra.** Inúmeras pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido consideram como receita da locação de mão-de-obra somente o valor recebido a título de comissão ou administração, não considerando como receitas os valores cobrados a título de reembolso de salários, encargos previdenciários e trabalhistas etc.

O DOU de 30-10-98 publicou a decisão nº 198 da 7ª RF dizendo que a base de cálculo do IRPJ, PIS/PASEP e COFINS das empresas de trabalho temporário é a parcela recebida a título de comissão pela prestação de serviços de intermediação. A decisão não tem base legal e decorreu de equívoco de enfoque.

A pessoa jurídica que fornece mão-de-obra temporária não pratica intermediação e nem recebe comissão. Isso porque os trabalhadores são seus empregados, assumindo todos os encargos trabalhistas e previdenciários e riscos de futuro questionamento dos empregados. O faturamento engloba o custo da mão-de-obra locada e a parcela do lucro. O desdobramento em duas faturas, uma denominada reembolso de custos e outra com o nome de comissão, não dispensa a apropriação das duas faturas como receita tributável.

As várias Regiões Fiscais da Receita Federal vem solucionando as consultas dizendo que os valores referentes aos salários e aos encargos sociais e trabalhistas constantes na nota fiscal de prestação de serviços de locação de mão-de-obra compõem a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (Soluções de Consultas nºs 13 da 7ª RF no DOU de 12-03-02, 89 da 6ª RF no DOU de 25-06-03, 58 da 8ª RF no DOU de 07-05-03 e 303 da 8ª RF no DOU de 04-12-02). Vide capítulo de COFINS.

**Guindastes, guinchos e assemelhados.** O ADI nº 11, de 05-07-07, definiu os percentuais aplicáveis à receita bruta da prestação de serviços de guindastes, guinchos e assemelhados para cálculo do lucro presumido como segue:

- I - 8% quando as atividades executadas por esses equipamentos sejam obrigatoriamente parte integrante de contrato de transporte e a receita seja auferida exclusivamente em função do serviço de transporte contratado;
- II - 32% quando decorrente da prestação de serviços que não integram contrato de transporte ou da locação daqueles equipamentos.

A decisão é absurda ao mandar aplicar 32% na presunção de lucro presumido sobre as receitas com serviços de guindastes, guinchos e assemelhados, quando na pessoa física esses serviços são considerados como de transporte. O parágrafo único do art. 9º da Lei nº 7.713, de 1988, dispõe que o percentual referido no item I deste artigo aplica-se também sobre o rendimento bruto da prestação de serviços com trator, máquinas de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados. Essa definição é aplicável para as pessoas físicas e jurídicas.

**Coleta e transporte de lixo.** O ADI nº 5, de 27-08-13, dispõe que a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido apurará a base de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante aplicação do percentual de 32% sobre a receita auferida na prestação de serviços de coleta, transporte e compactação de resíduos sólidos (lixo), ainda que nelas esteja envolvido o transporte dos resíduos gerados ou coletados até aterros sanitários.

A decisão é absurda porque tanto a coleta como o transporte de lixo são serviços de transporte de cargas, muitas vezes com percurso de dezenas de quilômetros. Em vez de ADI deveria ser ADA, ou seja, Ato Declaratório Arrecadatório.

A IN nº 1.556, de 31-03-15, manda aplicar 32% sobre a receita de coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários ou local de descarte, na apuração da base de cálculo do lucro presumido. A finalidade é arrecadação porque a decisão é absurda.

**Transporte de valores.** O serviço de transporte de valores tem por principal objetivo a segurança dos bens transportados, razão pela qual as receitas dele decorrentes sujeitam-se ao coeficiente de 32% para presunção do lucro (ac. 1402-00-610 no DOU de 18-10-11).

O PN nº 176, de 1971, definiu que o transporte de numerários, cheques, documentos e outros valores, para os efeitos do imposto de renda, não se configura como fretes e carretos em geral.

**Representação comercial.** A Solução de Consulta COSIT nº 200 (DOU de 19-08-15), que tem efeito de ato normativo, decidiu que para fins de determinação do lucro presumido, deve ser aplicado o percentual de 32% sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de representação comercial autônoma.

**Agência de publicidade.** A Delegacia de Julgamento deu provimento à impugnação e o 1º C.C. confirmou a decisão dizendo que para fins de apuração do lucro presumido, considera-se receita bruta apenas os honorários cobrados sobre a produção ou veiculação de peças publicitárias ou sobre os demais serviços prestados pela agência, não cabendo o lançamento, a título de omissão de receitas, dos valores de serviços comprovadamente pagos a terceiros, constantes das notas fiscais emitidas pelo contribuinte (ac. nº 108-09.264/2007 no DOU de 19-07-07). Vide item de Agências de Publicidade e Propaganda no Capítulo de COFINS.

Na base de cálculo de IRPJ e CSLL não é computado o preço dos serviços e suprimentos externos, reembolsado pelo cliente à agência, nos limites e termos contratuais (Solução de Consulta nº 53 da 8ª RF no DOU de 06-04-09).

**Fornecimento de água tratada.** O DOU de 15-12-99 publicou a decisão nº 276

da 7ª RF da Receita Federal onde diz que as receitas brutas de prestação de serviços de fornecimento de água tratada e conseqüente coleta e tratamento de esgotos - cuja remuneração se dê mediante cobrança de taxa individualizada do usuário - auferidas por subconcessionária de serviço público, estão sujeitas ao percentual de 32% (trinta e dois por cento) para fins de base de cálculo do imposto de renda devido por estimativa, adotado, no caso, o regime de tributação com base no lucro real.

A decisão cometeu o equívoco de considerar o fornecimento de água como prestação de serviços quando, na realidade, é fornecimento de mercadoria, tanto é que em alguns estados foi cogitada a idéia de cobrar o ICMS. A água é bem corpóreo, nunca prestação de serviços para efeitos tributários.

No fornecimento de água é utilizado o termo prestação de serviços sob o argumento de que a água é distribuída gratuitamente, sendo cobrado exclusivamente o serviço de tratamento e distribuição. Na presunção de lucro, para efeito da base de cálculo do imposto de renda, vale a essência da operação e não a denominação. Assim, a empresa de odontologia não pode emitir nota fiscal de venda de materiais e dizer que o tratamento dentário é gratuito para aplicar o percentual de 8% e não de 32%.

O 1º C.C. decidiu que o fornecimento de água tratada, encanada, em domicílio, não configura prestação de serviços em geral, devendo ser tributada pelo imposto de renda de pessoa jurídica, quando eleita a modalidade de tributação pelo lucro presumido, mediante a utilização do percentual de 8% como base de cálculo (ac. nº 105-13.747/02 no DOU de 22-08-02).

O STF negou seguimento ao RE nº 450.496-1/RJ (DJ de 10-08-05) em que o Estado do Rio de Janeiro pretendia cobrar ICMS sobre água distribuída pela concessionária de serviço público, dizendo necessário o exame de normas infraconstitucionais, de competência do STJ. O Tribunal de Justiça do Estado decidiu que o art. 46 do Código de Águas impede a alienação das águas públicas, ainda que parcial, o que as exclui da espécie "mercadoria" do gênero "bens", por não terem sido produzidas ou adquiridas pelo distribuidor. Entendemos que aquele art. 46 tem outra finalidade. A partir de 2006, todo grande consumidor de água terá que pagar pela quantidade captada.

A decisão do STF que impede a cobrança de ICMS sobre água tratada canalizada não altera a classificação de bem para serviços. O Ministro Luiz Fux considerou que a água tratada é um bem público e não mercadoria. Dois ministros entenderam que os Estados poderiam cobrar o ICMS (RE 607056/RJ em repercussão geral).

Nos municípios em que há os serviços de tratamento de esgotos, o valor cobrado a esse título é de serviços, ainda que cobrado na mesma conta de fornecimento de água tratada. Com isso, no lucro presumido aplica o percentual de 32% na apuração da base de cálculo do IRPJ em relação aos serviços.

**Concessionárias de rodovias.** O ADN nº 16, de 18-09-00, e o Parecer COSIT nº 29, de 07-07-00, incrivelmente, confirmaram o percentual de 32% da decisão nº 276 da 7ª RF. No mesmo ADN foi definido que as receitas brutas decorrentes da exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais por concessionária ou subconcessionária de serviço público, estão sujeitas ao percentual de 32% para fins de se apurar a base de cálculo estimada do IRPJ, pelos

regimes de tributação com base no lucro real ou presumido.

A conclusão do ADN é incorreta porque a exploração de rodovia mediante concessão tem a mesma natureza de empreitada de conservação de rodovia paga pelo poder público. O fato de cobrar pedágio dos usuários não muda o percentual de presunção de lucro. Todos os materiais para conservação da rodovia são por conta da concessionária. Com isso, o percentual aplicável é de 8% na forma do ADN n° 6, de 13-01-97.

A natureza da atividade de construção ou conservação de rodovias é de serviços, mas o ADN n° 6/97 manda aplicar o percentual de 8% quando houver emprego de materiais porque a margem de lucro é menor. As concessionárias de rodovias empregam materiais na manutenção tanto quanto as empreiteiras.

Nenhuma concessionária de fornecimento de água tratada ou de rodovias com cobranças de preços dos usuários tem margem de lucro de 32%. Esse ato normativo veio tumultuar o critério de fixar os percentuais na determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal estimado e de lucro presumido.

Na determinação do lucro presumido, a decisão n° 45 da 9ª RF (DOU de 09-08-00) permite aplicar o percentual de 8% sobre a receita do conjunto de atividades de perfuração, tubulação e instalação de equipamentos para poços artesianos, desde que seja por empreitada, com utilização de materiais próprios. Na conservação de estradas o percentual de material aplicado em relação à receita bruta é muito maior que na perfuração de poços artesianos.

**Reembolsos de custos e despesas.** A Solução de Consulta n° 191 da 8ª RF (DOU de 27-08-04) diz que o valor das despesas (táxi, hospedagens, refeições, combustíveis, ligações telefônicas, de viagens etc) de responsabilidade da empresa contratada, reembolsadas pela empresa contratante, compõem o valor da receita auferida pela empresa contratada, mesmo quando assumidas em contrato.

A consulta versou sobre a base de cálculo do imposto de renda na fonte, mas se as despesas reembolsadas são receitas para esse imposto, a decisão vale para o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS. A solução é correta, ainda que o reembolso de despesas e custos esteja previsto em contrato. As despesas e os custos inerentes da prestadora de serviços não são reembolsos, ainda que estejam previstos em contrato. Os exageros ocorrem porque se os reembolsos de despesas e custos não fossem considerados receitas da prestadora de serviços tributada pelo lucro presumido, a carga tributária ficaria diminuída. Os contratos passariam a incluir, como reembolsos, até salários e encargos sociais dos empregados.

Algumas despesas como as de passagens aéreas, em vez de serem pagas pela prestadora de serviços e reembolsadas, a tomadora poderia pagar sem que o valor entre na base de cálculo do lucro presumido. Isso poderá ser adotado pelas empresas de advocacia, consultoria, auditoria etc. que fazem constantes viagens a serviço de clientes.

**Receitas de aluguéis.** O art. 15 da Lei n° 9.249, de 1995, dispõe que a base de cálculo do imposto de renda será determinada mediante a aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta auferida na atividade de locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

No caso de pessoa jurídica que tenha como atividade a locação de bens imóveis, a base de cálculo do imposto e do adicional, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de 32% (Solução de Consulta n° 300 da 8ª RF no DOU de 20-03-01).

Se no contrato social ou estatuto não tiver a locação de imóveis como objeto da atividade, a receita de aluguéis será adicionada à base de cálculo do imposto, sem aplicação do percentual de 32%. O art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, está se referindo à aplicação dos percentuais sobre a receita bruta. A receita de aluguéis de pessoa jurídica sem a atividade de locação de imóveis não é receita bruta mas trata-se de outras receitas do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996.

A Solução de Consulta nº 169 da 10ª RF (DOU de 15-10-01) definiu que a pessoa jurídica que exerça exclusivamente a atividade de locação de bens imóveis próprios, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00, poderá usufruir do coeficiente de presunção de 16% para fins de determinar o lucro presumido. O estranho é que a locação de bens não se enquadra como prestação de serviços.

**Descontos obtidos.** O desconto obtido pode ser de duas modalidades. Quando a pessoa jurídica adquire título ou aplicação financeira com desconto ou deságio, essa parcela é receita tributável porque há ingresso de novos recursos na empresa. Se adquire por R\$ 80,00 um título de R\$ 100,00 a empresa terá a receita de R\$ 20,00.

Na obtenção de desconto no pagamento de fornecedores a empresa não tem receita. O desconto obtido não é receita mas representa redução de custo ou despesa. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real não paga o imposto de renda sobre o desconto obtido no pagamento de duplicata porque é anulado pelo custo maior escriturado na compra de matéria-prima ou mercadoria. O desconto obtido no pagamento de fornecedores não representa receita na empresa tributada pelo lucro presumido, não sendo tributável.

O 1º C.C., pelo ac. nº 107-08.373/2005 (DOU de 31-08-06), por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso de ofício dizendo que os descontos obtidos no pagamento de débitos com fornecedores devem ser adicionados à base de cálculo do lucro arbitrado.

A decisão é totalmente equivocada. O acerto está com a Delegacia de Julgamento que deu provimento à impugnação. O desconto obtido no pagamento de fornecedor não está sujeito ao pagamento de IRPJ e da CSLL, seja no regime de tributação pelo lucro arbitrado, presumido ou real. No lucro real, o desconto obtido é incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL para anular o custo maior da mercadoria, matéria-prima ou da despesa mas isso não significa que está pagando tributo sobre o desconto obtido. No lucro presumido ou arbitrado, o valor do desconto obtido no pagamento de fornecedor não é receita auferida e muito menos receita financeira como afirma a ementa do acórdão.

A Solução de Consulta nº 12 da 5ª RF (DOU de 25-04-13) diz que a receita decorrente de desconto no pagamento do ICMS deve ser acrescida a base de cálculo de IRPJ e CSLL da empresa tributada pelo lucro presumido. A decisão é absurda por não ser receita nova e o ICMS não foi reduzido na apuração do IRPJ e da CSLL.

**Custos, despesas e tributos.** A tributação pelo lucro presumido como o nome já diz, a lei, por presunção legal, fixa o lucro tributável sobre a receita de cada atividade. Para a atividade de venda de mercadorias, o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, fixou o percentual de 8%, isto é, para cada R\$ 100,00 de receita a lei presumiu que o lucro tributável é de R\$ 8,00. A diferença de R\$ 92,00 representa o custo da mercadoria vendida, todas as despesas gerais e todos os tributos incidentes, exceto o IRPJ.

O Jornal Valor de 13-08-08 noticiou que o TRF da 5ª Região assegurou a exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A notícia diz que a decisão é útil para as pequenas e médias empresas, que recolhem o IR pelo regime do lucro presumido,

no qual não são deduzidas as despesas da base de cálculo, nem mesmo as tributárias. O entendimento é totalmente equivocado como ficou provado no exemplo dado.

O STJ tem decidido que no regime de lucro presumido, o ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (AgRg no REsp 1.393.280-RN, REsp 1.312.024-RS e AgRg no REsp 1.423.160-RS).

**Crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e COFINS.** O STJ decidiu, no REsp 1.611.110-RS - DJe de 12-08-16, que o crédito presumido de IPI do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, não compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime de tributação pelo lucro presumido.

A decisão é correta porque no lucro presumido não há crédito de PIS e COFINS sobre matérias-primas consumidas na produção de bens exportados. Com isso, o crédito presumido representa o estorno das duas contribuições, não sendo novas receitas.

## ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO

As variações monetárias ativas decorrentes de atualização dos direitos de créditos em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, como receitas financeiras (art. 9º da Lei nº 9.718/98). São variações monetárias ativas as atualizações decorrentes de créditos de mútuo, tributos a serem restituídos, créditos em moeda estrangeira etc.

A ementa do ac. nº 101-95.443/2006 do 1º CC (DOU de 14-06-06) diz que de acordo com o art. 53 da Lei nº 9.430/96, os custos ou despesas recuperados não são adicionados ao lucro presumido se comprovado que não foram deduzidos em período anterior tributado pelo lucro real ou se se referirem a período tributado pelo lucro presumido ou arbitrado. O recurso voluntário foi provido por unanimidade de votos.

A decisão é correta porque o art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

Os custos e as despesas recuperados pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real entram na apuração do IRPJ e da CSLL mas isso não significa que aqueles valores estão sendo tributados. A inclusão na base de cálculo é somente para anular a diminuição de lucro contábil em período anterior quando os custos e as despesas foram contabilizados.

Nas empresas tributadas pelo lucro presumido não ocorreu diminuição de IRPJ e CSLL no período em que os custos e as despesas foram apropriados. Com isso, no período em que tais valores forem recuperados não há que falar em inclusão na base de cálculo do imposto.

O ganho na alienação de bens do ativo permanente comporá a base de cálculo do imposto de renda trimestral. O art. 17 da Lei nº 9.249/95 dispõe que para os fins da apuração do ganho de capital, as pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro

real observarão os seguintes procedimentos:

- I - tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro desse ano, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 01-01-96, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data;
- II - tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31-12-95, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer correção monetária.

Na apuração do ganho de capital de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto de renda (art. 52 da Lei nº 9.430/96).

**Desconto no pagamento de ICMS.** A 5ª RF decidiu que a receita decorrente de desconto no pagamento do ICMS devido obtido em função de programa de incentivo fiscal do Estado deve ser acrescida à base de cálculo de IRPJ e CSLL apurada com base no lucro presumido (Solução de Consulta nº 34 no DOU de 20-09-12).

A decisão não é correta porque o ICMS devido na venda da mercadoria não reduziu a base de cálculo dos dois tributos. Com isso, o desconto no pagamento, também, não deve sofrer a tributação no lucro presumido. No lucro real a receita de desconto apenas anula a despesa anterior, não ocorrendo tributação.

## LUCRO PRESUMIDO DE SERVIÇOS COM 16%

O art. 519 do RIR/99 que fixa os percentuais para determinação do lucro presumido, dispõe em seu § 4º que a base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00, será determinada mediante a aplicação do percentual de 16% sobre a receita bruta auferida no período de apuração.

O § 5º diz que o disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas.

## CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇOS PÚBLICOS

O art. 44 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que no caso de contratos de concessão de serviços públicos, a receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, não integrará a base de cálculo do imposto sobre a renda, quando se tratar de imposto sobre a renda apurado com base do lucro presumido ou arbitrado.

Aquele art. 44 ao dizer receita reconhecida vai gerar interpretações divergentes porque não se trata de receita computável no resultado. A contrapartida do ativo intangível deve ser caixa que pagou os gastos.

As empresas que fazem tratamento de água de pequenas cidades podem ser tributadas pelo lucro presumido. Os investimentos feitos para captação e tratamento

de água são contabilizados no ativo intangível, amortizável no prazo de concessão, e não no ativo imobilizado porque são em terreno de terceiros, que no final da concessão são revertidos para o poder concedente. A receita da concessionária vem dos consumidores ou usuários dos serviços.

## **GANHO DE CAPITAL**

O § 1º do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, acrescido pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que o ganho de capital nas alienações de investimento, imobilizado e intangíveis das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados. Esses ganhos ou perdas não são considerados como parte integrante do valor contábil para cálculo do imposto. A avaliação de bens do ativo a valor justo equivale à revogada reavaliação de bens do ativo.

O art. 7º da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que para fins de determinação do ganho de capital da pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido é vedado o computo de qualquer parcela a título de encargos associados a empréstimos contraídos, especificamente ou não, para financiar a aquisição, construção ou produção de bens classificados como propriedade para investimentos, ativo imobilizado ou ativo intangível, registrados como custos do ativo.

Aquela determinação é absurda porque tributa ganho inexistente. No lucro real os encargos financeiros escriturados como custo do bem entram na apuração do ganho na forma do § 1º do art. 17 do Decreto-lei nº 1.598 de 1977.

Inúmeras empresas tributadas pelo lucro presumido não fazem a depreciação de bens do ativo imobilizado. Na mudança de tributação de lucro presumido para real, o PN nº 33, de 1978, esclarece que quando não houver registros contábeis, o balanço de abertura deverá tomar o custo dos bens do ativo imobilizado e dos investimentos, considerando como utilizadas as quotas de depreciação, amortização e exaustão. Esse entendimento foi aplicado pelo 1º CC no ac. nº 108-07.986/2004 no DOU de 30-12-04 e pode ser aplicado na apuração do valor contábil do bem na alienação.

A Solução de Consulta COSIT nº 166 (DOU de 26-01-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que alienar bem classificável no ativo não circulante deverá determinar o ganho de capital considerando como custo ou valor contábil o custo de aquisição diminuído dos encargos de depreciação correspondente a esse período de apuração.

## **ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE RENDA E DO ADICIONAL**

A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, é de 15% que será aplicada sobre a base de cálculo. O § 1º do art. 3º da Lei nº 9.249/95, com nova redação dada pelo art. 4º da Lei nº 9.430/96, dispõe que a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000 pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional do imposto de renda à alíquota de 10%. Com isso, a

partir de 01-01-98, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido terão que apurar o adicional em cada período trimestral e efetuar o recolhimento. O adicional incidirá sobre a parcela do lucro que exceder ao valor de R\$ 60.000,00 no trimestre.

## **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

O art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, na redação dada pela lei nº 12.973, de 2014, dispõe que a base de cálculo da CSLL devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral, corresponderá a 12% sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32%. A lei que apura a base de cálculo da CSLL no lucro presumido é a mesma da antecipação mensal no lucro real.

O caput do art. 15 da Lei nº 9.249/95 é regra geral, aplicável tanto para as atividades comerciais e industriais como para as prestadoras de serviços. As atividades constantes do § 1º são as exceções. No seu inciso III somente estão as atividades, cujo percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ é de 32%. Logo, as atividades de construção por empreitada que aplicam materiais próprios e que utilizam o percentual de 8% na apuração da base de cálculo do IRPJ estão enquadradas no caput do art. 15 da Lei nº 9.249/95. Com isso, o percentual aplicável na determinação da base de cálculo da CSLL é de 12%.

Se as empresas prestadoras de serviços que empregam materiais por sua conta e responsabilidade estão enquadradas no caput do art. 15 da Lei nº 9.249/95, para determinação da base de cálculo do imposto de renda, essas empresas não estão enquadradas no inciso III do § 1º do art. 15 dessa lei. Com isso, o percentual aplicável na determinação da base de cálculo da CSLL continuará sendo o de 12%. Esse entendimento é aplicável, também, para outras atividades em que o lucro presumido é determinado pela aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta como ocorre com as empresas de serviços hospitalares.

As pessoas jurídicas que tiverem receita bruta proveniente do exercício de mais de uma atividade, a base de cálculo da CSLL será apurada mediante aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta da atividade enquadrada no inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249/95 e de 12% sobre a receita bruta das demais atividades.

A Solução de Consulta nº 173 da 6ª RF (DOU de 05-12-03) definiu que as receitas relativas às atividades de incorporação, construção e venda de imóveis e execução de obras de engenharia civil com emprego de materiais, estão sujeitas ao percentual de 12% na determinação da base de cálculo da CSLL no lucro presumido e no recolhimento por estimativa com base na receita bruta.

Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 01-01-03, a alíquota da CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/88, será de 9% (art. 37 da Lei nº 10.637/02). A vigência do adicional de 1% era até 31-12-2002. Com isso, o ônus tributário continua o mesmo.

## CÁLCULO DO IMPOSTO E DA CONTRIBUIÇÃO

A partir de 01-01-99, a opção exercida por uma das formas de tributação (lucro real trimestral, lucro real anual ou lucro presumido) mediante o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto de renda é definitiva para todo o ano-calendário. É vedada a mudança de opção no decorrer do ano ou no ato de entrega da declaração. Com isso, a pessoa jurídica que optar pelo lucro presumido deverá apurar o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro por períodos trimestrais.

Vamos calcular o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro de uma empresa comercial ou industrial com as seguintes receitas, rendimentos e ganhos de capital no trimestre de janeiro a março:

Receita bruta da venda de mercadorias .....	800.000
Ganho na venda de imobilizado .....	6.000
Rendimentos financeiros de renda fixa .....	13.000
Base de cálculo do imposto:	
R\$ 800.000 x 8% .....	64.000
Ganho de capital .....	6.000
Rendimentos financeiros .....	13.000
Soma .....	83.000
Imposto e adicional:	
R\$ 83.000 x 15% .....	12.450
R\$ 23.000 x 10% .....	2.300
Imposto devido .....	14.750
Imposto retido na fonte .....	2.925
Imposto a pagar .....	11.825
Base de cálculo da contribuição:	
R\$ 800.000 x 12% .....	96.000
Ganho de capital .....	6.000
Rendimentos Financeiros .....	13.000
Soma .....	115.000
Contribuição a pagar:	
R\$ 115.000 x 9% .....	10.350

## IR RETIDO NO EXTERIOR SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS

A Solução de Consulta nº 429 da 10ª RF (DOU de 24-01-05) diz que a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido não pode deduzir do imposto de renda apurado o imposto incidente no exterior sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, por falta de previsão legal.

Entendemos que a decisão é incorreta porque o art. 15 da Lei nº 9.430, de 27-12-96, dispõe que a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir, de fonte no exterior, receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente poderá compensar o imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante, observado o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 26-12-95. A consulta é de serviços que se enquadram exatamente nas condições da Lei e com isso a compensação do imposto de renda pago no exterior está assegurada.

A lei, ao mandar observar o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, está se referindo ao limite máximo de compensação, o documento comprobatório e a taxa cambial a ser utilizada na conversão para a moeda brasileira. A parte do art. 26 onde diz lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, não se aplica para as receitas de serviços prestados diretamente de que trata a consulta porque esses serviços não se enquadram como lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior.

A Receita Federal esclareceu através do ADI nº 5, de 31-10-01, que a prestação direta de serviços ao exterior não impede a tributação pelo lucro presumido porque não se enquadra como lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior.

A COSIT decidiu, na Solução de Divergência nº 8 (DOU de 05-08-14), que tem efeito de ato normativo, que a pessoa jurídica optante do lucro presumido não pode compensar o imposto de renda retido na prestação de serviços diretamente ao exterior em país sem acordo ou convenção. A decisão contraria o art. 15 da Lei nº 9.430 de 1996. A decisão reformada estava correta.

## DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS

O art. 10 da Lei nº 9.249/95 dispõe que 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, domiciliada no País ou no exterior.

O § 2º do art. 141 da IN nº 1.515, de 24-11-14, dispõe que no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

- I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;
- II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

A distribuição de lucros isentos de impostos, ainda que apurados através da escrituração contábil, só é possível após o encerramento do trimestre correspondente.

O art. 692 do RIR/99 dispõe que 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** ou **arbitrado** a pessoa física ou jurídica, domiciliada no **exterior**, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda.

A omissão da palavra **presumido** naquele artigo é indevida porque o RIR de 1999 é posterior à Lei nº 9.718, de 1998, que permite a opção pelo lucro presumido das pessoas jurídicas que tenham sócios ou acionistas residentes no exterior e o art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, expressamente concede isenção do imposto de renda, na distribuição de lucros pelas pessoas jurídicas tributadas com base no **lucro real**, **presumido** ou **arbitrado**, inclusive para beneficiário residente no **exterior**.

## DEDUÇÕES DO IMPOSTO DE RENDA DEVIDO

A pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido poderá deduzir, do imposto de renda apurado no trimestre, o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre receitas que integram a base de cálculo correspondente. A partir de 01-01-97, o imposto na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras e sobre os juros de capital próprio passou a ser retido a título de antecipação.

Se o imposto de renda pago ou retido na fonte for maior que o imposto devido no trimestre, o saldo credor poderá ser utilizado para compensar com o imposto devido nos trimestres seguintes, mediante apresentação de PER/DCOMP.

A partir de 01-01-98, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido não poderão efetuar qualquer dedução a título de incentivo fiscal do imposto de renda devido (art. 10 da Lei nº 9.532/97).

## OMISSÃO DE RECEITAS

O art. 24 da Lei nº 9.249/95 alterou a tributação da receita omitida pelas pessoas jurídicas. O valor do imposto de renda e do adicional, bem como da contribuição social sobre o lucro será determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado. A empresa comercial tributada pelo lucro presumido, por exemplo, omitiu a receita da venda de mercadorias no valor de R\$ 100.000. Nesta hipótese, o imposto de renda à alíquota de 15% e o adicional de 10%, se for o caso, serão calculados sobre o lucro presumido de R\$ 8.000 porque o percentual de presunção do lucro na venda de mercadorias é de 8%.

A contribuição social sobre o lucro à alíquota de 9% incidirá sobre 12% de R\$ 100.000. O valor da receita omitida comporá a base de cálculo para o lançamento de ofício da contribuição ao PIS/PASEP e COFINS. Se for produto industrial sujeito ao IPI, este imposto também será cobrado por lançamento de ofício. O § 3º do art. 24 que mandava aplicar a multa de 300% foi revogado pelo art. 88 da Lei nº 9.430/96.

O critério de apurar os montantes dos tributos a serem lançados de ofício sobre a receita omitida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, introduzido pelo art. 24 da Lei nº 9.249/95, incentiva a prática da sonegação fiscal. A multa de ofício de 75% fica reduzida para 37,5%, quando paga no prazo de 30 dias, e o contribuinte não fica sujeito ao processo criminal. A penalidade é ínfima diante da possibilidade remota da omissão de receita ser detectada.

O fato de os assentamentos do contribuinte, optante pela tributação com base no lucro presumido, apontarem pagamentos em valor excedente às disponibilidades do mesmo período revela omissão de receita, se não for esclarecida a origem dos recursos utilizados, decidiu o 1º C.C. no Ac. nº 101-79.438/89 (DOU de 05-06-90). No mesmo sentido os Ac. nºs 101-78.333/89 (DOU de 29-08-89), 102-23.925/89 (DOU de 25-05-90), 102-24.106/89 (DOU de 13-07-90) e 105-3.748/89 (DOU de 14-09-90).

A partir de 01-01-93, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido deverão escriturar o livro Caixa ou manter escrituração contábil. Em ambas as hipóteses, se o

valor do pagamento exceder o dos rendimentos, a conta caixa apresentará saldo credor que é indício de omissão de receitas.

## CONTABILIDADE NO LUCRO PRESUMIDO

O art. 527 do RIR/99 dispõe que a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial. O seu parágrafo único dispensa a escrituração contábil desde que mantenha livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda movimentação financeira, inclusive a bancária.

A dispensa de escrituração contábil é exclusivamente para os efeitos fiscais. Isso porque o art. 1.179 e seguintes do Código Civil obrigam o empresário e a sociedade empresária a manter e seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico. A escrituração é dispensada para o empresário rural e ao pequeno empresário definido por lei.

A falta de escrituração contábil nos casos exigidos poderá causar problemas em eventual decretação de falência porque poderá ser caracterizada como fraudulenta. A manutenção da escrituração contábil é necessária para que os sócios da empresa se beneficiem da isenção do imposto de renda sobre os lucros distribuídos.

O art. 258 do RIR/99 dispõe que é obrigatório o uso de livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica. O seu § 1º dispõe que admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação.

Com base naquele art. 258, a fiscalização tem arbitrado o lucro de empresas que procedem a escrituração do livro Diário, por partidas mensais, sem o respaldo de assentamento em livros auxiliares autenticados. Aquele dispositivo legal não é aplicável para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido porque está nos capítulos que disciplinam a tributação com base no lucro real. Esse é o entendimento do 1º C.C.

Mesmo na tributação pelo lucro real o 1º C. C. tem decidido que improcede o abandono da escrita e o conseqüente arbitramento do lucro ao fundamento de que a escrituração do Diário é feita de forma global em partidas mensais, quando a prova acostada aos autos nos dá conta de que, embora realizados no final de cada mês, os lançamentos contábeis são feitos a débito e a crédito, com destaque, documento a documento, operação a operação, indicação de números de cheques, com existência de balancetes analíticos, permitindo a identificação da conta utilizada no lançamento, com sua nomenclatura (ac. nº 101-92.946/2000 no DOU de 14-03-2000).

É grande o número de sociedades civis prestadoras de serviços que tem, em cada mês, menos de dez notas fiscais de serviços emitidas e menos de dez tipos de despesas. Como a função da escrituração contábil das empresas tributadas pelo lucro presumido é a apuração do lucro distribuível com isenção do imposto de renda e não a de apurar o lucro sujeito ao IRPJ e CSLL, não há irregularidade na escrituração por

partidas mensais, desde que as operações estejam lançadas dia por dia.

## **AVALIAÇÃO A VALOR PRESENTE OU JUSTO**

Em diversos artigos da Lei nº 12.973, de 2014, constam os procedimentos a serem seguidos pelas empresas tributadas pelo lucro presumido em relação aos ajustes a valor justo ou presente. O art. 16 dispõe que na mudança de regime de tributação de lucro presumido para real deverá incluir na apuração do lucro presumido os ganhos decorrentes de avaliação a valor justo que façam parte do valor contábil. O seu § 1º permite o diferimento da tributação no novo regime.

A avaliação a valor justo ou presente não tem nenhum efeito tributário nas empresas tributadas pelo lucro presumido porque o imposto é pago com base nas receitas. As duas avaliações, além da burocracia que cria na contabilidade, é muito oneroso pela necessidade de contratar especialistas. O empresário que fizer os dois ajustes merece ser chamado de idiota.

## **OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido não precisará, obrigatoriamente, manter a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, desde que escreva os recebimentos e os pagamentos ocorridos em cada mês no livro Caixa (art. 45 da Lei nº 8.981/95). Essa desobrigação de escriturar o livro Diário só tem efeitos fiscais, não valendo para fins de concordata ou falência.

A pessoa jurídica deverá escriturar, ao término de cada ano-calendário, o livro Registro de Inventário. Esse livro é mais para as empresas comerciais e industriais, porque as empresas prestadoras de serviços dificilmente têm estoques a serem registrados.

As pessoas jurídicas em geral têm, ainda, a obrigação acessória de manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial, todos os livros de escrituração obrigatórios pelas legislações fiscal e comercial, bem como os documentos que serviram de base para a escrituração. A outra obrigação acessória é a de apresentar anualmente a declaração de informações – DIPJ.

A partir do ano-calendário iniciado em janeiro de 2014, as empresas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado terão que possuir escrituração fiscal digital do imposto de renda e da CSLL (IN nº 1.353 de 30-04-13).

## **MUDANÇA DE REGIME TRIBUTÁRIO**

Ocorrendo a mudança de regime tributário, de lucro presumido para lucro real, a pessoa jurídica que não manteve escrituração contábil fica obrigada a realizar levantamento patrimonial no dia 1º de janeiro seguinte ao do último período-base em que foi tributada com base no lucro presumido, a fim de proceder a balanço de abertura e iniciar a escrituração contábil.

O levantamento patrimonial deverá incluir todos os bens do ativo, o patrimônio líquido e as obrigações. No ativo deverão ser inventariados o dinheiro em caixa e em bancos, as mercadorias, os produtos, as matérias-primas, as duplicatas a receber, os bens do ativo permanente etc. No passivo deverão ser arroladas todas as obrigações

e no patrimônio líquido o capital registrado.

As mercadorias e matérias-primas das empresas que não possuem controle permanente de estoques deverão ser inventariadas pelos custos das últimas aquisições. Não podem fazer as avaliações pelos preços de mercado porque por esse critério estará majorando o custo das futuras vendas.

As empresas industriais que não possuem custo integrado deverão avaliar os produtos acabados em 70% do maior preço de venda do ano anterior. Os produtos em elaboração poderão ser avaliados em 56% do maior preço de venda do produto acabado no ano anterior.

Quando não houver registros contábeis, o balanço de abertura deverá tomar, de acordo com o PN nº 33/78, o custo dos bens do ativo imobilizado e dos investimentos, bem como o valor do capital social, corrigidos monetariamente até 31-12-95.

O contribuinte deverá considerar como utilizadas as cotas de depreciação, amortização e exaustão, corrigidas, que seriam cabíveis nos exercícios anteriores àquele em que realizar o balanço de abertura, como se nesses anos estivessem sujeitas à tributação com base no lucro real.

O balanço de abertura poderá apresentar o total do Ativo maior do que a soma do Capital registrado mais o Passivo Exigível ou aquele ser menor do que estes. No primeiro caso o mais correto seria registrar a diferença como créditos do titular ou sócios da empresa, enquanto na segunda hipótese será registrada como prejuízo.

O PN nº 15/77 declara que a diferença a maior entre o lucro presumido ou o arbitrado e o patrimônio líquido demonstrado em balanço de abertura de empresa individual considera-se em poder da empresa e pode ser utilizada para aumento de capital sem incidência de imposto na pessoa jurídica ou física, desde que tal diferença não seja consequência da atribuição incorreta de valores menores na composição da base para aplicação dos coeficientes de presunção ou de arbitramento.

O parecer declara a não-incidência do imposto sobre a diferença positiva entre a soma dos valores do ativo menos a soma do capital registrado e do passivo exigível somente na hipótese de aumento do capital com utilização daquela diferença. Silencia quanto à incidência ou não do tributo em caso de ser, o valor correspondente à diferença, entregue ao titular ou sócios da empresa.

Ocorrendo a hipótese de o balanço patrimonial levantado apresentar prejuízo, este não será compensável com o lucro real de vez que somente o prejuízo apurado no regime de tributação pelo lucro real é compensável.

Pode ocorrer de a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido tenha que mudar para o lucro real no decorrer do ano-calendário. Isso ocorre, por exemplo, quando a pessoa jurídica tenham rendimento ou ganho no exterior ou constitua filial ou controlada no exterior. O ADI SRF nº 5, de 31-10-01, dispõe o seguinte:

Art. 2º A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, incorrer em situação de obrigatoriedade de apuração pelo lucro real por ter auferido lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, deverá apurar o IRPJ e a CSLL sob o regime de apuração pelo lucro real trimestral a partir, inclusive, do trimestre da ocorrência do fato.

Fica esclarecido que a mudança compulsória da forma de tributação de lucro presumido para lucro real não retroage a 1º de janeiro. Se retroagisse, era meio para mudar de opção no caso de grande prejuízo fiscal no decorrer do ano-calendário.

**De lucro real para lucro presumido.** O art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que a pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle no Lalur.

O DOU de 25-11-09 publicou oito Soluções de Consultas da 7ª RF, como a de nº 112, dizendo que a sociedade empresária de geração de energia elétrica, caso não obrigada à sistemática de apuração pelo lucro real, ao optar pelo lucro presumido, deverá adicionar à base de cálculo do referido imposto, a diferença entre a depreciação contábil (ANEEL) e a depreciação fiscal, controlada na parte B do LALUR.

O art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996, não faz distinção, mas no caso de depreciação incentivada controlada na parte B do LALUR, a adição na mudança de lucro real para presumido é injusta porque não se trata de receita com tributação diferida. Se permanecesse no lucro real, a adição apenas anula a depreciação na contabilidade, não havendo tributação.

**Mudança do regime de caixa para competência.** A IN nº 345, de 28-07-03, disciplinou o tratamento tributário aplicável na hipótese de mudança do regime de reconhecimento das receitas em função do recebimento para o regime de competência.

---

# 4

## PESSOAS JURÍDICAS NO SIMPLES NACIONAL

---

A LC nº 123, de 2006, alterada pelas LC nºs 127, de 2007, 128, de 2008, 133, de 2009, 139, de 2011, e 147, de 2014, instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, que passou a ser conhecido como Simples Nacional, com vigência a partir de 01-07-07, quando foi revogada a Lei nº 9.317, de 1996, que instituiu o Simples Federal.

A pessoa jurídica no Simples Nacional é enquadrada como microempresa quando a receita bruta do ano-calendário não ultrapassar R\$ 360.000,00 e como empresa de pequeno porte entre aquele limite e R\$ 3.600.000,00. As receitas decorrentes de exportação de mercadorias ou serviços para o exterior tem limite adicional de receita bruta até o valor de R\$ 3.600.000,00. Com isso, a empresa no Simples Nacional pode ter receita bruta de venda no mercado interno de R\$ 3.600.000,00 e mais R\$ 3.600.000,00 de exportação (art. 3º, § 14, da LC nº 123 de 2006).

A microempresa que no ano-calendário, exceder o limite de receita bruta de R\$ 360.000,00 passa, no ano-calendário seguinte, automaticamente, à condição de empresa de pequeno porte. A empresa de pequeno porte que, no ano-calendário, não ultrapassar o limite de receita bruta de R\$ 360.000,00 passa, no ano-calendário seguinte, automaticamente, à condição de microempresa. Com isso não há necessidade de requerimento ou comunicação.

Na distribuição da arrecadação a maior fatia fica com o INSS. Isso significa que, a contribuição ao INSS das empresas no Simples Nacional passou a incidir sobre a receita, com pagamento pelas empresas que não têm nenhum empregado.

**LC nº 155 de 2016.** Essa LC alterou a LC nº 123, de 2006, em relação ao limite de receita bruta, atividades vedadas para Simples Nacional, alíquotas de tributação, etc. etc., mas cuja vigência será a partir de 01-01-18.

A pessoa jurídica no Simples Nacional é enquadrada como microempresa quando a receita bruta do ano-calendário não ultrapassar R\$ 360.000,00 e como empresa de pequeno porte entre aquele limite e R\$ 4.800.000,00. As receitas decorrentes de exportação de mercadorias ou serviços para o exterior tem limite adicional de receita bruta até o valor de R\$ 4.800.000,00. Com isso, a empresa no Simples Nacional pode ter receita bruta de venda no mercado interno de R\$ 4.800.000,00 e mais R\$ 4.800.000,00 de exportação (art. 3º, § 14, da LC nº 123 de 2006).

A microempresa que no ano-calendário, exceder o limite de receita bruta de R\$ 360.000,00 passa, no ano-calendário seguinte, automaticamente, à condição de empresa de pequeno porte. A empresa de pequeno porte que, no ano-calendário, não

ultrapassar o limite de receita bruta de R\$ 360.000,00 passa, no ano-calendário seguinte, automaticamente, à condição de microempresa. Com isso não há necessidade de requerimento ou comunicação.

## COMITÊ GESTOR DO SIMPLES NACIONAL

A LC nº 123, de 2006, que instituiu o regime de tributação para as pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional concedeu atribuições excessivas para o Comitê Gestor expedir as instruções que são feitas através de Resolução.

A Resolução nº 94, de 29-11-11, editada com 141 artigos e que teve várias alterações, foi publicada a alteração com a Resolução nº 117, de 02-12-14, com três páginas no DOU de 05-12-14. Isso não ocorre em país do primeiro mundo.

## ESCOLHA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DE IRPJ

As pessoas jurídicas em geral com fins econômicos podem ser tributadas com base no lucro real, presumido, arbitrado ou no Simples Nacional. Qualquer pessoa jurídica, por menor que seja, pode optar pela tributação com base no lucro real. A tributação com base no lucro presumido ou a opção pelo Simples Nacional nem sempre é possível em razão do montante de receita bruta, atividade ou condição da pessoa jurídica.

O administrador da empresa terá que escolher o regime de tributação menos oneroso em termos de tributos e de burocracia. A escolha não é possível para a pessoa jurídica que estiver enquadrada como de tributação obrigatória pelo lucro real. Nem sempre a opção pelo Simples Nacional é mais vantajosa do que a tributação pelo lucro presumido ou lucro real. Nos cálculos comparativos devem ser levados em consideração o IRPJ, a CSLL, o PIS, a COFINS, o IPI, ICMS, ISS e a contribuição patronal para o INSS.

A tributação pelo lucro presumido é mais vantajosa nas atividades em que há imunidade, isenção ou alíquota zero de tributos ou cobrança concentrada em operação anterior, seja de tributos federais ou de ICMS.

**Venda de livros.** A receita da venda de livros tem imunidade de ICMS e isenção de PIS e COFINS. Com isso, no lucro presumido a carga tributária máxima sobre a receita será de: IRPJ à alíquota de 15% e adicional de 10% sobre 8%, ou seja, 2%; CSLL à alíquota de 9% sobre 12%, ou seja, 1,08%, no total de 3,08%. No Simples Nacional a alíquota máxima pode chegar a 11,61%. A diferença é grande que compensa pagar a contribuição patronal ao INSS. O adicional de IRPJ só incide sobre o lucro superior a R\$ 60.000,00 no trimestre.

**Receitas imunes.** A Solução de Divergência COSIT nº 21 (DOU de 03-10-13) definiu que na apuração do valor de tributos deve ser observada a imunidade relativa a livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão. Essa decisão passou a valer como ato normativo aplicável para todas as empresas no Simples Nacional, na forma dos arts. 9º e 32 da IN nº 1.396 de 16-09-13. Com isso, na aplicação da tabela será excluído o percentual relativo ao ICMS. A receita de exportação de serviços é imune de PIS, COFINS e ISS, sendo aplicável aquela decisão.

**Varejistas de combustíveis.** Em razão do limite da receita bruta a maioria das empresas revendedoras de combustíveis não pode optar pelo Simples Nacional. A

opção pelo Simples Nacional é muito mais onerosa porque não aproveita a alíquota zero de PIS e COFINS e cobrança concentrada de ICMS e redução na base de cálculo do IRPJ. No lucro presumido a empresa paga IRPJ de 0,24% (15% de 1,6%) e CSLL de 1,08% (9% de 12%). No Simples Nacional a alíquota máxima chega a 11,61%.

**Comércio com pequena margem de lucro.** Em algumas atividades comerciais com pequena margem de lucro, a tributação pelo lucro real pode ser menos onerosa que a opção pelo lucro presumido ou Simples Nacional. Isso ocorre, por exemplo, quando as mercadorias revendidas são totalmente importadas diretamente. Pelo lucro presumido paga PIS e COFINS de 9,25% na importação, sem direito a crédito desse valor, e paga PIS e COFINS de 3,65% sobre a receita de venda. No lucro real paga PIS e COFINS de 9,25% na venda mas tem crédito de 9,25% das contribuições pagas na importação das mercadorias. No Simples Nacional, também, paga PIS e COFINS de 9,25% na importação, sem direito a créditos.

**Substituição tributária.** Substituição tributária, incidência monofásica ou alíquota concentrada difere apenas no nome mas o efeito econômico é igual. O efeito econômico é danoso quando a empresa comercial varejista é optante do Simples Nacional. Neste caso ocorre dupla incidência do tributo, seja ICMS, PIS ou COFINS.

A dupla incidência ocorre porque a empresa fabricante, ao vender produto para a empresa varejista, paga ICMS, PIS e COFINS sobre a receita da venda e paga, também, o ICMS, o PIS e a COFINS sobre a provável receita da venda da empresa varejista. A empresa varejista inscrita no Simples Nacional, ao vender a mercadoria, paga novamente o ICMS, o PIS e a COFINS porque na tabela do anexo I estão sendo cobrados aqueles três tributos.

A substituição tributária e a incidência monofásica ou alíquota concentrada são institutos jurídicos distintos. Na substituição tributária o contribuinte substituído tem legitimidade ativa para requerer a restituição de pagamento a maior ou indevido o que não acontece na incidência monofásica. Do ponto de vista econômico, na incidência monofásica está ocorrendo substituição tributária.

Na legislação de PIS e COFINS não existe substituição tributária mas somente incidência monofásica ou alíquota concentrada. Quando a LC nº 70, de 1991, instituiu a COFINS, o seu art. 4º adotou a substituição tributária na cobrança daquela contribuição sobre a venda de combustíveis carburantes mas que não está mais em vigor.

A LC nº 70, de 1991, que instituiu a COFINS, dispunha no seu art. 4º que a distribuidora de derivados de petróleo e álcool hidratado para fins carburantes estava sujeita ao recolhimento da COFINS incidente sobre suas próprias vendas e, também, a COFINS da revendedora varejista calculada sobre a tabela fixada pelo Governo, cobrada extra-fatura.

Naquela época o combustível tinha preço máximo de venda fixado pelo Governo e a COFINS das varejistas era recolhida pelas distribuidoras com base na tabela. Por causa da concorrência, a maioria das varejistas vendia o combustível com preço menor que o da tabela. Inúmeras varejistas entraram com ação judicial de repetição da diferença paga a mais e o STJ decidia que o substituto tributário, em sofrendo o ônus da imposição fiscal, tem interesse em agir e legitimidade ativa. Na incidência monofásica a varejista não tem legitimidade ativa.

**Cabeleireiro, barbeiro etc.** Os valores repassados aos profissionais de que trata a Lei nº 12.592, de 2012, contratados por meio de parceria, não integram a receita

bruta da empresa contratante para fins de tributação, cabendo a retenção e o recolhimento dos tributos devidos pelo contratado (Lei nº 13.352 de 2016 e LC nº 155 de 2016).

**Cálculo dos tributos pelo programa da Receita Federal.** O § 12 do art. 18 da LC nº 123, de 2006, na redação da LC nº 147, de 2014, dispõe:

§ 12. Na apuração do montante devido no mês relativo a cada tributo, para o contribuinte que apure receitas mencionadas nos incisos I a III e V do § 4º-A deste artigo, serão consideradas as reduções relativas aos tributos já recolhidos, ou sobre os quais tenha havido tributação monofásica, isenção, redução ou, no caso do ISS, que o valor tenha sido objeto de retenção ou seja devido diretamente ao município.

O programa da Receita Federal faz discriminação sem base legal. Exclui o ICMS quando há imunidade mas não exclui quando é isenção. Não exclui quando há isenção ou redução à alíquota zero de PIS e COFINS. Na revenda de mercadorias exclui a receita quando o ICMS é por substituição tributária ou tributação monofásica mas não aplica o mesmo para PIS e COFINS.

A Solução de Consulta COSIT nº 111 (DOU de 19-05-15), que tem efeito de ato normativo, diz que na revenda de mercadorias sujeitas à tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), tem direito à redução do valor a ser recolhido na forma do Simples Nacional. O Programa de 2015 não permitiu aquela redução para PIS e COFINS.

**Excesso de burocracia.** Com o aumento de burocracia na tributação pelo lucro presumido, tais como apresentação de DCTF, escrituração digital de PIS e COFINS e escrituração fiscal digital de IRPJ e CSLL, a escolha desse regime de tributação em vez de Simples Nacional, pode não ser a melhor opção, ainda que a tributação seja menor. A multa por descumprimento daquelas obrigações acessórias é enorme.

## OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL

Os procedimentos para inscrição de pessoa jurídica como Simples Nacional estão disciplinados nos arts. 4º e seguintes da LC nº 123, de 2006, na redação atual da LC nº 147 de 2014.

Todos os anos, para pagar os tributos no Simples Nacional sobre as operações de novembro que vence no dia 20 de dezembro, o programa da Receita Federal só emite o documento após a escolha da forma de tributação do ano seguinte. É absurdo porque a escolha da opção termina no último dia de janeiro seguinte. Será que o órgão não tem mais pessoas de bom senso?

**Prova de opção.** O CARF decidiu que comprovada a intenção de o contribuinte aderir ao Simples, sua adesão deve ser reconhecida ainda que não a tenha exercido pelo meio apto. (ac. 1201-00.458 no DOU de 08-08-11, 1801-00.278 no DOU de 22-02-11, 1401-00.519, 1801-00.637 e 1803-00.801 no DOU de 02-09-11).

## PESSOAS JURÍDICAS EXCLUÍDAS DA OPÇÃO

O art. 17 da LC nº 123, de 2006, veda a opção ao Simples Nacional nas seguintes hipóteses:

- I - explore atividade de factoring;
- II - tenha sócio domiciliado no exterior;
- III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- IV - revogado;
- V - possua débito com o INSS, ou com as fazendas federal, estadual ou municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- VI - preste serviços de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto;
- VII - seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
- VIII - exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
- IX - exerça atividade de importação de combustíveis;
- X - produção ou venda no atacado de:
  - a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munição, pólvoras, explosivos e detonadores;
  - b) bebidas a seguir descritas:
    - 1 - alcoólicas;
    - 2 - cervejas sem álcool;
- XI - revogado;
- XII - realize cessão ou locação de mão-de-obra;
- XIII - revogado;
- XIV - dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis;
- XV - realize locação de imóveis próprias, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS;
- XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, estadual ou municipal, quando exigível.

O § 1º daquele art. 17 dispõe que as vedações previstas neste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta LC, ou as exerçam em conjunto com outras atividades não vedadas.

O art. 3º da LC nº 123, de 2006, limita em R\$ 3.600.000,00 o valor da receita bruta anual para opção ao Simples Nacional. O seu § 4º veda a opção nas seguintes hipóteses:

- I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
- II - seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
- III - de cujo capital participe pessoa física com firma individual ou seja sócia de empresa no Simples Nacional, desde que a receita bruta global ultrapasse R\$ 3.600.000,00 no ano-calendário;
- IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa não inscrita no Simples Nacional, desde que a receita bruta global ultrapasse R\$ 3.600.000,00 no ano-calendário;
- V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse R\$ 3.600.000,00;

- VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
- VII - participe do capital de outra pessoa jurídica;
- VIII - exerça atividade de instituição financeira;
- IX - seja resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica ocorrido nos cinco últimos anos-calendário;
- X - constituída sob a forma de sociedade por ações;
- XI - cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

Para evitar que empregado assalariado constitua empresa no Simples Nacional, a lei deveria dispor que se mais de 90% da receita bruta do ano-calendário decorrer de uma só fonte pagadora, a tributação será pelo lucro arbitrado.

**Súmula nº 81 da CSRF não vinculante (DOU de 14-12-12).** O enunciado da súmula diz: é vedada a aplicação retroativa de lei que admite atividade anteriormente impeditiva ao ingresso na sistemática do Simples.

**Cessão ou locação de mão-de-obra.** Quando a empresa detentora de mão-de-obra dirige os trabalhos, trata-se de prestação de serviços. A Solução de Consulta COSIT nº 64 (DOU de 08-04-15) decidiu que o exercício de atividade relativa à aviação agrícola, tratando-se de prestação de serviço decorrente de atividade de natureza técnica, possibilita a opção pelo Simples Nacional a partir do ano-calendário de 2015. A decisão não considerou como cessão de mão-de-obra porque o avião é dirigido por detentor de mão-de-obra.

Quando a empresa tomadora dos serviços dirige os trabalhos, trata-se de cessão de mão-de-obra. A Solução de Consulta COSIT nº 57 (DOU de 08-04-15) decidiu que os serviços de portaria e de zeladoria são prestados mediante cessão de mão-de-obra, vedados aos optantes pelo Simples Nacional. Esses serviços são dirigidos exclusivamente pela empresa tomadora. A decisão diz que os serviços de portaria e zeladoria não se confundem com vigilância, limpeza ou conservação.

É vedada a opção pelo Simples Nacional pelas pessoas jurídicas que prestem serviços de portaria por cessão de mão de obra (ADI nº 7 de 10-06-15).

**Transporte intermunicipal e interestadual de passageiros.** A Solução de Consulta COSIT nº 26 (DOU de 25-01-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que a partir de 01-01-15 pode optar pelo Simples Nacional a atividade de serviços de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros.

## ABRANGÊNCIA DOS IMPOSTOS E DAS CONTRIBUIÇÕES

A pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional terá que recolher mensalmente, em documento único de arrecadação, os seguintes impostos e contribuições (art. 13 da LC nº 123, de 2006):

- I - IRPJ;
- II - IPI;
- III - CSLL;
- IV - COFINS;
- V - PIS/Pasep;

- VI - INSS patronal (tem exceção em alguns tipos de serviços);
- VII - ICMS (tem exceção);
- VIII - ISS (tem exceção).

Não estão compreendidos no documento único de arrecadação o IOF, o imposto de importação, o imposto de exportação, o ITR, o IR sobre aplicações financeiras de renda fixa e variável, o IR sobre ganho na alienação de bens do ativo permanente, a CPMF, a contribuição para o FGTS, a contribuição ao INSS a cargo do trabalhador, o IR retido de terceiros, o PIS/Pasep, a COFINS e o IPI incidentes na importação de bens e serviços e o ICMS, o ISS e a contribuição ao INSS listados nas exceções.

O imposto de renda sobre rendimentos e ganhos de aplicações financeiras de renda fixa ou variável e sobre o ganho de capital na alienação de bens do ativo permanente é de incidência exclusiva e definitiva.

## REGIME DE COMPETÊNCIA OU CAIXA

O § 3º do art. 18 da LC nº 123, de 2006, permite calcular os tributos sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irrevogável para todo o ano-calendário, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor. A Resolução nº 94, de 2011, regulamentou a forma opcional de apurar os tributos devidos pelo regime de caixa.

## BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO

A LC nº 123, de 2006, dispõe que sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota determinada conforme a atividade da empresa. Para isso, os §§ 4º e 4º-A do art. 18 manda destacar as receitas das diversas atividades para aplicação das alíquotas das tabelas próprias.

**Agências de propaganda e publicidade.** A Solução de Consulta COSIT nº 151 (DOU de 25-06-15), que tem efeito de ato normativo, diz que a tributação das agências de propaganda e publicidade optante pelo Simples Nacional deve ocorrer sobre a receita bruta, inexistindo dispositivo legal que autorize a exclusão de custos para sua obtenção.

As agências de publicidade contratam serviços de terceiros como fotográficos, fotolitos, serviços gráficos, etc., por conta e ordem dos anunciantes na forma contratual. Esses valores reembolsados não são receitas das agências porque não são seus custos. A Receita Federal tem decidido que aqueles valores reembolsados não entram na base de cálculo de IRPJ e CSLL das empresas tributadas pelo lucro presumido. No simples nacional é diferente?

## ALÍQUOTAS APLICÁVEIS

Na determinação do valor devido mensalmente, a empresa deverá considerar separadamente as receitas brutas por atividade de revenda de mercadorias adquiridas, mercadorias industrializadas pela empresa e receitas de serviços. Para a receita da revenda de mercadorias será aplicada a alíquota do Anexo I (comércio), para a indústria o Anexo II, para os serviços o Anexo III, IV, V ou VI, conforme a atividade.

O art. 18 da LC nº 123, de 2006, teve acréscimos dos §§ 5º-A até 5º-I. O § 5º-B desse art. 18 dispõe que sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta LC, serão tributadas na forma do Anexo III desta LC as seguintes atividades de prestação de serviços;

- I - creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos, gerenciais e escolas livres, exceto as previstas nos incisos II e III do § 5º-D deste artigo;
- II - agência terceirizada de correios;
- III - agência de viagem e turismo;
- IV - centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga;
- V - agência lotérica;
- VI - serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, bem como de usinagem, solda, tratamento e revestimento em metais;
- VII - transporte municipal de passageiros;
- VIII - escritórios de serviços contábeis, observado o disposto nos §§ 22-B e 22-C deste artigo;
- IX - produções cinematográficas, audiovisuais, artes cênicas etc.;
- X - fisioterapia;
- XI - corretagem de seguros.

O § 5º-C dispõe que serão tributadas na forma do anexo IV as seguintes atividades de prestação de serviços:

- I - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;
- II - serviços de vigilância, limpeza ou conservação;
- III - serviços advocatícios.

As empresas dessas três atividades terão que recolher em separado a contribuição patronal ao INSS que não está incluída no simples Nacional.

O § 5º-D do art. 18 dispõe que serão tributadas na forma do anexo V as seguintes atividades de prestação de serviços:

- I - administração e locação de imóveis de terceiros;
- II - academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais;
- III - academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes;
- IV - elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimentos do optante;
- V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;
- VI - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante;
- VII - (revogado)
- VIII - (revogado)
- IX - empresas montadoras de estandes para feiras;

- X - laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica;
- XI - serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética;
- XII - serviços de prótese em geral.

O § 5º-E do art. 18 dispõe que as atividades de prestação de serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas e de transportes autorizados no inciso VI do art. 17, inclusive na modalidade fluvial, serão tributadas na forma do anexo III, deduzida a parcela correspondente ao ISS e acrescida a parcela do ICMS prevista no Anexo I.

O § 5º-F do art. 18 dispõe que as atividades de prestação de serviços referidas no § 2º do art. 17, ou seja, outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa neste artigo, serão tributadas na forma do anexo III, salvo se, para algumas dessas atividades, houver previsão expressa de tributação na forma dos Anexos IV, V ou VI.

O § 5º-I do art. 18 dispõe que as seguintes atividades de prestação de serviços serão tributadas na forma do anexo VI:

- I - medicina, inclusive laboratorial e enfermagem;
- II - medicina veterinária;
- III - odontologia;
- IV - psicologia, psicanálise, terapia ocupacional, acupuntura, podologia, fonoaudiologia, clínicas de nutrição e de vacinação e bancos de leite;
- V - serviços de comissária, de despachantes, de tradução e de interpretação;
- VI - arquitetura, engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodésia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, design, desenho e agronomia;
- VII - representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros;
- VIII - perícia, leilão e avaliação;
- IX - auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle e administração;
- X - jornalismo e publicidade;
- XI - agenciamento, exceto de mão de obra;
- XII - outras atividades do setor de serviços que tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, desde que não sujeitas à tributação na forma dos anexos III, IV ou V desta Lei Complementar.

O atual programa de cálculo do Simples Nacional permite excluir o imposto imune como ICMS na venda de livros, mas não permite excluir os tributos com isenção de PIS e COFINS na venda de livros.

A Solução de Consulta COSIT nº 95 (DOU de 22-04-14), que tem efeito de ato normativo, diz que para apuração do valor devido pelas empresas optantes pelo Simples Nacional, sobre a parcela das receitas sujeitas a imunidade, serão desconsiderados os percentuais dos tributos sobre os quais recaia a respectiva imunidade, como o ICMS na venda de livros, jornais e periódicos.

A decisão diz que a opção pelo Simples Nacional é incompatível com a utilização de qualquer outro benefício ou tratamento fiscal diferenciado ou mais favorecido tais como suspensão, isenção ou alíquota zero, salvo os casos expressamente previstos na legislação. A decisão não tem base legal. Vide ainda a Solução de Consulta COSIT nº 51 no DOU de 10-03-14.

Os governos estaduais passaram a cobrar o ICMS pelo regime de substituição tributária para inúmeros produtos e mercadorias, ou seja, o fabricante recolhe o ICMS devido pelo distribuidor e varejista. A maioria das pequenas empresas varejistas que estão no Simples Nacional pagam novamente o ICMS porque o documento de pagamento é emitido automaticamente pela Internet sem exclusão do ICMS. Com isso ocorre dupla incidência de ICMS nas vendas das empresas no Simples Nacional.

A legislação do Simples Nacional, ainda que permitisse excluir, do cálculo do ICMS a ser pago, a receita da venda no regime de substituição tributária do ICMS, o custo burocrático da separação das receitas de vendas sujeitas daquelas não sujeitas à substituição tributária do ICMS seria maior que o valor da redução do imposto.

No ICMS monofásico, a lei superestima a margem de lucro do varejista que, mesmo vendendo a mercadoria por preço menor, não tem direito de restituição. Como o judiciário tem decidido que a substituição tributária é constitucional, o ICMS ficou descaracterizado como imposto não cumulativo. Em outros países o IVA é cobrado na última operação enquanto o Brasil cobra o ICMS na primeira operação.

Se o valor da receita bruta auferida durante o ano-calendário ultrapassar o limite de R\$ 300.000,00 multiplicados pelo número de meses do período de atividade, a parcela excedente ficará sujeita às alíquotas máximas previstas no Anexo de cada atividade, acrescidas de 20% (art. 18, § 16, da LC nº 123, de 2006).

Os arts. 18, 19 e 20 da LC nº 123, de 2006, trazem maiores complicadores aos Estados ou Municípios em que a lei adotar limite de receita bruta do ICMS ou ISS em valor inferior a R\$ 360.000,00.

**Farmácias de manipulação.** O ADI nº 7, de 23-06-06, definiu que o exercício da atividade de farmácia de manipulação pode optar pelo Simples, uma vez que não se trata de prestação de serviços, mas sim de atividade comercial.

A Solução de Consulta COSIT nº 93 (DOU de 06-05-14), que tem efeito de ato normativo, definiu que a atividade de farmácia de manipulação é tributada na forma do Anexo I da LC nº 123, de 2006, ou seja, como atividade comercial.

**Atividade gráfica.** A Solução de Consulta COSIT nº 68 (DOU de 11-02-14), que tem efeito de ato normativo, diz que em regra geral, a atividade gráfica para fins de incidência do IPI é considerada uma operação de transformação, ou seja, industrial e, como tal, é tributada pelo Anexo II da LC nº 123 de 2006. Caso ela seja sujeita, simultaneamente, à incidência do IPI e do ISS (o chamado serviço de industrialização), suas receitas deverão ser tributadas pelo anexo II, com os ajustes previstos no art. 18, § 5º-G, e art. 79-D, da LC nº 123 de 2006.

**Usinagem, soldagem, tratamento e revestimento de metais.** O ADI nº 7 (DOU de 30-12-13) definiu a aplicação das alíquotas para aquelas atividades, conforme sejam exclusivamente industriais, industriais e prestação de serviços ou prestação de serviços sem industrialização.

**Serviços de pintura predial e instalação ou manutenção de elevadores, escadas rolantes etc.** O ADI nº 8 (DOU de 02-01-14) dispõe sobre a forma de tributação

das empresas prestadoras daqueles serviços.

**Instalação, manutenção e reparação de elevadores, escadas e esteiras rolantes.** O ADI nº 3 (DOU de 09-06-14) esclarece que aqueles serviços são tributados na forma do Anexo III da LC nº 123 de 2006. Caso a empresa seja contratada para construir imóvel ou executar obra de engenharia em que os serviços de instalação de elevadores, escadas e esteiras rolantes façam parte do contrato, essas receitas serão tributadas na forma do anexo IV da LC.

**Imunização e controle de pragas urbanas.** Os serviços de imunização e controle de pragas urbanas tais como dedetização, desratização, descupinização e similares são considerados como de limpeza e conservação, tributados pelo Anexo IV (Solução de Consulta COSIT nº 275 no DOU de 14-10-14, que tem efeito de ato normativo).

**Indústria com intensa mão-de-obra.** Algumas empresas industriais com receita bruta superior ao limite do Simples Nacional e que utilizam muita mão-de-obra encontram saída para não pagar a contribuição patronal ao INSS. Isso poderá ser feito constituindo outra empresa industrial em nome de cônjuge ou filho. A empresa que tem muitos funcionários faz opção pelo Simples Nacional e industrializa por encomenda da outra empresa que fornece a totalidade dos insumos. A outra empresa que tem receita grande opta pelo lucro presumido porque a tributação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS não chega a 7%.

Com a definição do ADI nº 26, de 26-04-08, a receita bruta da empresa executante da encomenda, optante do Simples Nacional, será tributada na forma do Anexo II (indústria), sem pagamento da contribuição patronal ao INSS em separado.

**Agências de turismo.** A COSIT decidiu, na Solução de Divergência nº 3 (DOU de 09-05-12), que para fim de cálculo da receita bruta no Simples Nacional, a receita auferida por agência de Turismo por meio de intermediação de negócios relativos a atividade turística, prestados por conta e em nome de terceiros, será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos.

A decisão diz que caso o serviço seja prestado pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes. Em qualquer das hipóteses, permitida apenas a dedução das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

No caso de agência de turismo operar em seu nome, a decisão não permite deduzir nem o valor das passagens aéreas adquiridas em nome de cada cliente. Isso porque a agência está tendo um ganho nessa operação.

A Solução de Consulta COSIT nº 66 (DOU de 09-01-14), que tem efeito de ato normativo, diz que pode optar pelo Simples Nacional a empresa que exerça as atividades inerentes a agência de viagens e turismo, nas quais se inclui a prestação de serviço de transporte turístico com frota própria, nos termos da Lei nº 11.771, de 2008, independente de esse transporte ocorrer dentro de um município, entre municípios ou entre estados.

**Compra e venda de imóveis.** A Solução de Consulta COSIT nº 39 (DOU de 26-01-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que para optantes pelo Simples Nacional, a atividade econômica de compra e venda de imóveis próprios (código CNAE 6810-2-01) é tributada pelo anexo I (comércio).

## COMÉRCIO DE VEÍCULOS USADOS

No Brasil há milhares de empresas com atividade de compra e venda de veículos usados, a maioria com receita bruta enquadrável no Simples Nacional. No passado, o fisco federal e o estadual costumavam fazer levantamentos de estoques de veículos existentes na loja, na data da fiscalização, e consideravam omissão de receita em relação aos veículos sem comprovação da origem.

Os comerciantes adquirem os veículos mediante endosso do certificado em branco, isto é, sem data e sem o nome do comprador. Essa prática é para evitar o pagamento de tributos federais e o ICMS estadual e, também, para evitar a duplicidade das despesas de transferência do veículo. O vendedor que endossa o certificado em branco está sujeito ao pagamento das multas de trânsito e responder criminalmente por atropelamentos.

O lobby das empresas revendedoras de veículos usados conseguiu introduzir na Lei nº 9.716, de 1998, o desastrado art. 5º com a seguinte redação:

Art. 5º - As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

Parágrafo único. Os veículos usados, referidos neste artigo, serão objeto de Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda, de Nota Fiscal de Saída, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável as operações de consignação.

O art. 2º da IN nº 152, de 16-12-98, dispõe que na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pagos por estimativa, e de PIS e COFINS será apurado segundo o regime aplicável às operações de consignação. Diz ainda que será computada a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.

Aquela forma de apurar a base de cálculo dos tributos não tem amparo em lei e a pessoa que redigiu o ato normativo desconhece as operações de consignação. O dicionário de Aurélio Buarque de Holanda ensina que consignação é ato de consignar e que consignar é confiar, enviar (mercadorias) a alguém para que as negocie. Nos cursos de contabilidade é ensinado a efetuar os lançamentos contábeis das mercadorias enviadas em consignação.

A revogada Parte Primeira do Código Comercial dispunha sobre o mandato mercantil nos artigos 140 a 164 e a comissão mercantil nos artigos 165 a 190. O atual Código Civil trata da consignação com o nome de contrato estimatório nos arts. 534 a 537, enquanto o contrato de comissão está regulado nos arts. 693 a 709 que não tinham dispositivos correspondentes no Código de 1916.

A remessa em consignação das mercadorias pode ocorrer em duas modalidades. A primeira é quando o consignante remete as mercadorias em consignação, para o consignatário. Quando aparece o comprador, o consignatário faz a venda em seu próprio nome enquanto o consignante faz a venda daquela mercadoria para o consignatário. Com isso ocorrem duas vendas. É a modalidade usada nas vendas de livros, revistas, jornais etc. As sobras não vendidas são devolvidas ao consignante. A

base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS é o valor total da nota fiscal, tanto da empresa consignante como da consignatária.

A segunda modalidade é a remessa em consignação das mercadorias em que o consignatário recebe uma comissão pela venda. A venda é feita em nome do consignante. Neste caso aplica o contrato de comissão regulado pelos arts. 693 a 709 do Código Civil. Essa modalidade de consignação é pouco usada.

Nas operações de comércio com veículos usados, a Receita Federal tem solucionado as consultas como a maioria sendo através de consignação por comissão quando de fato não é. Na determinação do lucro presumido, a Solução de Consulta nº 100 da 9ª RF (DOU de 06-07-01) diz que aplica-se o percentual de 32% sobre a diferença apurada entre o preço de venda de veículos usados e o respectivo custo de aquisição. No mesmo sentido a Solução de Consulta nº 344 da 10ª RF no DOU de 23-11-04.

O DOU de 07-05-09 publicou nove Soluções de Consultas da 9ª RF, como a de nº 110, dizendo que a venda de veículos em consignação, mediante contrato de comissão ou contrato estimatório, é feita em nome próprio. Por esse motivo, não constitui mera intermediação de negócios, de sorte que não é vedada aos optantes pelo Simples Nacional. O contrato de comissão (arts. 693 a 709 do Código Civil) tem por objeto um serviço do comissário. Neste caso, a receita bruta (base de cálculo) é a comissão tributada pelo Anexo III da LC nº 123, de 2006.

Se a venda de mercadoria é feita em nome próprio do comissário, como afirma a decisão, a emissão de nota fiscal ou fatura de venda terá que ser do comissário. Então, como reconhecer somente a diferença entre os preços de compra e venda como receita bruta? Para ser comissão, a nota fiscal de venda não pode ser emitida pelo comissário.

A Solução de Consulta COSIT nº 42 (DOU de 20-01-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que a receita bruta decorrente do exercício da atividade de compra e venda de veículos usados nas operações de conta própria é tributada pelo Anexo I (comércio) no Simples Nacional. Nesse caso, é inaplicável a equiparação do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, e a receita bruta é o produto da venda de veículos usados, excluídos apenas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

A Solução de Divergência nº 9 (DOU de 03-09-07) expedida pela COSIT, ao cuidar da base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, nas operações de compra e venda de jornais, revistas e periódicos em consignação, diz que deve ser tomada a receita bruta total.

As empresas que publicam jornais e revistas trabalham com vendas em consignação porque o pagamento sob a forma de comissão implicaria na retenção do imposto de renda e implicaria na vedação de opção para o regime de Simples Federal e Simples Nacional. Nas vendas em consignação surgem duas operações de vendas quando a empresa consignatária vende a mercadoria porque ocorre, também, a venda de consignante para a consignatária. Nas vendas em consignação a consignatária não pode deduzir o custo de aquisição de jornais e revistas na apuração da base de cálculo de PIS e COFINS, como permite equivocadamente o art. 10 da IN nº 247, de 2002.

O 2º CC., julgando recurso de uma distribuidora de publicações, por unanimidade de votos negou provimento, pelo ac. nº 201-78.093/2004 (DOU de 14-06-05), dizendo: a classificação das operações como consignação mercantil requer a observância dos seguintes requisitos:

- a) que o pagamento efetuado pelo consignatário ocorra somente após efetiva comercialização das mercadorias;
- b) que no contrato entre consignante e consignatário exista previsão de devolução ao consignante das mercadorias que eventualmente não forem vendidas;
- c) que o registro contábil das operações ocorra sob designação de mercadorias consignadas.

No acórdão está dito que tendo o recorrente reconhecido como receita própria em seus livros contábeis a totalidade do produto de suas vendas, tais valores integram a base de cálculo da COFINS. Como a recorrente é uma distribuidora de publicações, a remessa em consignação não foi na modalidade de consignação por comissão. A base de cálculo da COFINS da consignatária é a totalidade da receita da venda que foi feita em seu nome.

**Incidência de ICMS ou ISS.** O STJ tem decidido que incide ISS e não o ICMS na intermediação de venda de automóveis usados, por meio de contratos de consignação. A decisão contrasta com a realidade. Na maioria dos casos, quando a pessoa física troca carro por mais novo, o velho entra como parte do pagamento mas o certificado é assinado sem data e nome do adquirente. Com isso, a empresa comprou o veículo, não sendo mera intermediação, ainda que o veículo seja transferido diretamente para novo comprador, para evitar duplo pagamento das despesas de transferência.

**Comércio de embarcações.** O DOU de 13-04-10 publicou quatro Soluções de Consultas da 8ª RF como a de nº 134, onde diz que as embarcações não são consideradas veículos automotores para fins da legislação do imposto de renda da pessoa jurídica e, portanto, a compra e venda desses bens usados não pode ser equiparada, para efeitos tributários, às operações de consignação.

Por não serem consideradas veículos automotores, as vendas de embarcações usadas não se equiparam, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, às operações de consignação (Solução de Consulta nº 58 da COSIT no DOU de 10-03-14).

**Aeronaves usadas.** As operações de venda de aeronaves usadas, adquiridas para revenda, não poderão ser equiparadas, para efeitos tributários, a operações de consignação (Solução de Consulta COSIT nº 56 no DOU de 13-04-15).

Tanto no comércio de embarcações como de aeronaves usadas as Soluções de Consultas da COSIT são desastradas porque, pelo Código Civil qualquer mercadoria usada pode ser comercializada pelo sistema de consignação.

## TABELAS DE ALÍQUOTAS

ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006  
(vigência: 01/01/2012)

### Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/ PASEP	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

**ANEXO II DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006  
(vigência: 01/01/2012)**

**Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Indústria**

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/ PASEP	CPP	ICMS	IPÍ
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

**ANEXO III DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006**  
(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de Locação de Bens Móveis e de Prestação de Serviços não relacionados nos §§ 5º-C e 5º-D do art. 18 desta Lei Complementar.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/ PASEP	CPP	ISS
Até 180.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

**ANEXO IV DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006**  
(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/ PASEP	ISS
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

**ANEXO V DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006**  
(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-D do art. 18 da Lei Complementar.

1) Será apurada a relação (r) conforme abaixo:

$$(r) = \frac{\text{Folha de Salários incluídos encargos (em 12 meses)}}{\text{Receita Bruta (em 12 meses)}}$$

2) Nas hipóteses em que (r) corresponda aos intervalos centesimais da Tabela V-A, onde “<” significa menor que, “>” significa maior que, “=<” significa igual ou menor que e “>=” significa maior ou igual que, as alíquotas do Simples Nacional relativas ao IRPJ, PIS/Pasep, Cofins e CPP corresponderão ao seguinte:

**TABELA V-A**

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	(r) < 0,10	0,10=<(r)	0,15=<(r)	0,20=<(r)	0,25=<(r)	0,30=<(r)	0,35=<(r)	(r) >=
		e (r) < 0,15	e (r) < 0,20	e (r) < 0,25	e (r) < 0,30	e (t) < 0,35	e (r) < 0,40	0,40
Até 180.000,00	17,50%	15,70%	13,70%	11,82%	10,47%	9,97%	8,80%	8,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,52%	15,75%	13,90%	12,60%	12,33%	10,72%	9,10%	8,48%
De 360.000,01 a 540.000,00	17,55%	15,95%	14,20%	12,90%	12,64%	11, 11%	9,58%	9,03%
De 540.000,01 a 720.000,00	17,95%	16,70%	15,00%	13,70%	13,45%	12,00%	10,56%	9,34%
De 720.000,01 a 900.000,00	18,15%	16,95%	15,30%	14,03%	13,53%	12,40%	11,04%	10,06%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	18,45%	17,20%	15,40%	14,10%	13,60%	12,60%	11,60%	10,60%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	18,55%	17,30%	15,50%	14,11%	13,68%	12,68%	11,68%	10,68%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	18,62%	17,32%	15,60%	14,12%	13,69%	12,69%	11,69%	10,69%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	18,72%	17,42%	15,70%	14,13%	14,08%	13,08%	12,08%	11,08%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	18,86%	17,56%	15,80%	14,14%	14,09%	13,09%	12,09%	11,09%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	18,96%	17,66%	15,90%	14,49%	14,45%	13,61%	12,78%	11,87%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	19,06%	17,76%	16,00%	14,67%	14,64%	13,89%	13,15%	12,28%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	19,26%	17,96%	16,20%	14,86%	14,82%	14,17%	13,51 %	12,68%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	19,56%	18,30%	16,50%	15,46%	15,18%	14,61 %	14,04%	13,26%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	20,70%	19,30%	17,45%	16,24%	16,00%	15,52%	15,03%	14,29%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	21,20%	20,00%	18,20%	16,91%	16,72%	16,32%	15,93%	15,23%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	21,70%	20,50%	18,70%	17,40%	17,13%	16,82%	16,38%	16,17%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,20%	20,90%	19,10%	17,80%	17,55%	17,22%	16,82%	16,51%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,50%	21,30%	19,50%	18,20%	17,97%	17,44%	17,21%	16,94%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,90%	21,80%	20,00%	18,60%	18,40%	17,85%	17,60%	17,18%

3) Somar-se-á a alíquota do Simples Nacional relativa ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP apurada na forma acima a parcela correspondente ao ISS prevista no Anexo IV.

4) A partilha das receitas relativas ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP arrecadadas na forma deste Anexo será realizada com base nos parâmetros definidos na Tabela V-B , onde:

(I) = pontos percentuais da partilha destinada à CPP;

(J) = pontos percentuais da partilha destinada ao IRPJ, calculados após o resultado do fator (I);

(K) = pontos percentuais da partilha destinada à CSLL, calculados após o resultado dos fatores (I) e (J);

(L) = pontos percentuais da partilha destinada à Cofins, calculados após o resultado dos fatores (I), (J) e (K);

(M) = pontos percentuais da partilha destinada à contribuição para o PIS/Pasep, calculados após os resultados dos fatores (I), (J), (K) e (L);

$(I) + (J) + (K) + (L) + (M) = 100$

(N) = relação (r) dividida por 0,004, limitando-se o resultado a 100;

(P) = 0,1 dividido pela relação (r), limitando-se o resultado a 1.

TABELA V-B

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	CPP I	IRPJ J	CSLL K	COFINS L	PIS/PASEP M
Até 180.000,00	Nx0,9	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 180.000,01 a 360.000,00	N x0,875	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 360.000,01 a 540.000,00	N x0,85	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 540.000,01 a 720.000,00	N x0,825	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 720.000,01 a 900.000,00	N x0,8	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 900.000,01 a 1.080.000,00	N x0,775	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	N x0,75	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	N x0,725	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	N x0,7	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	N x0,675	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	N x0,65	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	N x0,625	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	N x0,6	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	N x0,575	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	N x0,55	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	N x0,525	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	N x0,5	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	N x0,475	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	N x0,45	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	N x0,425	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$

TABELA VI

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP	ISS
Até 180.000,00	16,93%	14,93%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,72%	14,93%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	18,43%	14,93%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	18,77%	14,93%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	19,04%	15,17%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	19,94%	15,71%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	20,34%	16,08%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	20,66%	16,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	21,17%	16,56%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	21,38%	16,73%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	21,86%	16,86%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	21,97%	16,97%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	22,06%	17,06%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	22,14%	17,14%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	22,32%	17,32%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,37%	17,37%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,41%	17,41%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,45%	17,45%	5,00%

## COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS RECOLHIDOS NO SIMPLES

A fiscalização da Receita Federal, ao mudar do regime de tributação do Simples Federal para lucro presumido ou arbitrado, em lançamento de ofício, não deduz os valores recolhidos no Simples sob alegação de não ter previsão legal.

O 1º C.C. tem dado provimento aos recursos voluntários para compensar os valores recolhidos no Simples com os apurados ex-offício no regime de lucro presumido ou arbitrado (ac. nºs 103-24.414/2008 no DOU de 03-09-08 e 101-96.690/2008 no DOU de 08-08-08).

A compensação de valores recolhidos no regime de Simples Nacional, com o valor apurado pela Receita Federal na mudança para lucro presumido ou arbitrado, é complexa porque houve participação de estados e municípios na receita tributária.

**Súmula nº 76 da CSRF não vinculante (DOU de 14-12-12)** . O enunciado da súmula diz: na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. Com isso IRPJ compensa com IRPJ, COFINS com COFINS etc.

**Débitos declarados na DASN.** A recomendação nº 2, de 01-09-08, do Comitê Gestor esclareceu que os débitos relativos aos impostos e contribuições resultantes das informações prestadas na Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) encontram-se devidamente constituídos, não sendo cabível lançamento de ofício por parte das administrações tributárias federal, estaduais e municipais. Os lançamentos fiscais a serem efetuados abrangerão somente os valores não constantes da DASN.

O § 1º do art. 25 da LC nº 123, de 2006, acrescido pela LC nº 128, de 2008, dispõe que a declaração única simplificada entregue à Receita Federal constitui confissão de dívida e instrumento hábil para exigência dos tributos não recolhidos.

## IR FONTE SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS

As pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, por recolherem os impostos e as contribuições em único documento de arrecadação emitido pela Receita Federal, não têm como compensar o imposto de renda retido na fonte. Por essa razão não estão sujeitas à retenção do imposto sobre as receitas decorrentes de serviços prestados.

Está dispensada de retenção do imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas a pessoa jurídica inscrita no Simples Nacional (IN nº 765 de 02-08-07). A dispensa não se aplica aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável.

A IN nº 765, de 2007, dispensa a retenção de IR, PIS, COFINS e CSLL sobre pagamentos efetuados pelos órgãos públicos federais, inclusive sociedade de economia mista, de que trata o art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996. Aquela Instrução dispensa, também, a retenção de CSLL, PIS e COFINS sobre os pagamentos efetuados, por pessoa jurídica para a optante do Simples Nacional, a título de serviços prestados de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003.

**Rendimentos de aplicações financeiras ou ganho de capital.** Tratando-se de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, o imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras é de tributação exclusiva na fonte. O imposto pago sobre ganho de capital de renda variável ou alienação de bens do ativo permanente, também, é de tributação exclusiva.

**Retenção da contribuição para o INSS.** O STJ editou a Súmula nº 425 dizendo que a retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples.

## GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE ATIVOS

O art. 13 da LC nº 123, de 2006, dispõe que o recolhimento mensal de tributos em documento único de arrecadação não exclui a incidência do imposto de renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas. Essa redação final é um equívoco.

O ganho de capital na alienação de bens do ativo permanente auferido pelas empresas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado compõe a base de cálculo do IRPJ. Isso não ocorre com as empresas no Simples Nacional que devem pagar o imposto de renda de forma definitiva como era no Simples Federal, não tendo incidência da CSLL como ocorre na legislação aplicável para as demais pessoas jurídicas.

A LC nº 123, de 2006, foi omissa ao não fixar a alíquota para pagamento do imposto de renda e não fixar prazo para o seu recolhimento. O Comitê Gestor não tem competência nem para fixar o prazo de recolhimento mas o § 3º do art. 5º da Resolução nº 4, de 30-05-07, dispunha que a tributação do ganho de capital será definitiva mediante a incidência da alíquota de 15% sobre a diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição diminuído da depreciação, amortização ou exaustão acumulada, ainda que a microempresa e a empresa de pequeno porte não mantenham escrituração contábil desses lançamentos.

O art. 17 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe que para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas físicas e as pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real observarão os seguintes procedimentos:

- I - tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro desse ano, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 01-01-96, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data;
- II - tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31-12-95, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer correção monetária.

O art. 2º da Lei nº 13.259, de 16-03-16, alterou a tributação do ganho de capital, auferido pelas empresas no Simples Nacional, na alienação de bens e direitos do ativo não circulante. O imposto de renda passou a incidir pelas seguintes alíquotas:

- I - 15% sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar cinco milhões de reais;
- II - 17,5% sobre a parcela dos ganhos que exceder aquele valor até dez milhões de reais;

- III - 20% sobre o excedente daquele valor até trinta milhões de reais;
- IV - 22,5% sobre a parcela dos ganhos que exceder trinta milhões de reais.

Difícilmente uma empresa no Simples Nacional tem ganho de capital acima de cinco milhões de reais. O aumento de imposto será aplicável a partir de 01-01-17 na forma do art. 62, § 2º, da CF. O ganho é apurado pela diferença entre o valor da alienação e o custo de aquisição menos depreciação, ainda que a empresa não mantenha a contabilidade.

O ADI nº 3, de 27-04-16, confirmou que as novas alíquotas serão aplicáveis a partir de 01-01-17.

## **DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS**

Consideram-se isentos do imposto de renda, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, os valores efetivamente pagos ou distribuídos ao titular ou sócio da empresa no SIMPLES Nacional, salvo os que corresponderem a pró-labore, aluguéis ou serviços prestados (art. 14 da LC nº 123, de 2006).

A pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil com observância da legislação comercial e tributária poderá distribuir, com isenção do imposto, o lucro apurado na contabilidade. Se a empresa não tiver escrituração contábil, a isenção na distribuição de lucros está limitada ao valor resultante da aplicação dos percentuais para determinação do lucro presumido, de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, sobre a receita bruta mensal ou anual, subtraído o valor devido a título de SIMPLES Nacional.

O art. 6º, § 1º, da Resolução nº 4, de 2007, alterado pela Resolução nº 14, de 23-07-07, mudou a base de cálculo do lucro isento na distribuição da LC e manda subtrair somente o valor do IRPJ devido no Simples Nacional em vez de valor devido a título de Simples Nacional.

Sobre a receita da venda de mercadorias ou produtos de sua fabricação, o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, manda aplicar o percentual de 8%, enquanto na prestação de serviços os percentuais variam de 8% a 32%. Assim, se a receita bruta da venda de mercadorias durante o ano-calendário foi de R\$ 300.000,00 o lucro isento de tributação na distribuição aos sócios é de R\$ 24.000,00 menos o valor pago a título de IRPJ.

As empresas optantes pelo Simples Nacional poderão, opcionalmente, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor (art. 27 da LC nº 123, de 2006).

A manutenção da escrituração contábil representa custo maior a ser pago para os profissionais da área. Com isso as empresas preferem não declarar a parcela da receita a ser consumida pelos sócios. É mais uma burocracia criada pela lei do Simples Nacional. A distribuição de lucro anual, por exemplo, de até R\$ 50.000,00 não deveria estar condicionada à manutenção de escrituração contábil.

## **PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL**

O art. 39 da LC nº 123, de 2006, dispõe que o contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional será de competência do órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o lançamento, o indeferimento da opção ou a exclusão de ofício, observados os dispositivos legais atinentes aos processos

administrativos fiscais desse ente. É o caos.

As consultas relativas ao SIMPLES Nacional serão solucionadas pela Receita Federal, salvo quando se referirem a tributos e contribuições de competência estadual ou municipal, que serão solucionadas conforme a respectiva competência tributária, na forma disciplinada pelo Comitê Gestor (art. 40 da LC nº 123, de 2006).

O art. 41 da LC nº 123, de 2006, dispõe que os processos judiciais relativos a tributos e contribuições abrangidos pelo SIMPLES Nacional serão ajuizados na Justiça federal e a União será representada em juízo pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Os créditos tributários serão apurados, inscritos em Dívida Ativa da União e cobrados judicialmente pela PGFN.

## **ACRÉSCIMOS LEGAIS APLICÁVEIS**

O art. 35 da LC nº 123, de 2006, dispõe que aplicam-se aos impostos e contribuições devidos pelas empresas optantes do SIMPLES Nacional, as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS.

A falta de comunicação, quando obrigatória, da exclusão da pessoa jurídica do SIMPLES Nacional, nos prazos fixados, sujeitará na multa correspondente a 10% do total dos impostos e contribuições devidos na forma de SIMPLES Nacional no mês que anteceder o início dos efeitos da exclusão, não inferior a R\$ 200,00.

A falta de apresentação da Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, no prazo fixado, ou que a apresentar com incorreções ou omissões ficará sujeita a multa de:

- I - 2% ao mês-calendário ou fração, incidente sobre os tributos informados na declaração, ainda que integralmente pagos, no caso de falta de entrega ou entrega após o prazo, limitada a 20% mas de valor mínimo de R\$ 200,00;
- II - R\$ 100,00 para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

A multa tem a redução de 50% quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício. Se a declaração for apresentada no prazo de intimação, a redução da multa será de 25%.

## **INSCRIÇÃO NO SIMPLES NACIONAL E BAIXA**

O art. 4º da LC nº 123, de 2006, dispõe que na elaboração de normas de sua competência, os órgãos e entidades envolvidos na abertura e fechamento de empresas, dos três âmbitos de governo, deverão considerar a unicidade do processo de registro e de legalização de empresários e de pessoas jurídicas, para evitar a duplicidade de exigências. Os arts. 5º a 11 restringem as exigências pelos órgãos envolvidos na abertura e fechamento de empresas enquadráveis no SIMPLES Nacional.

A opção pelo SIMPLES Nacional dar-se-á na forma estabelecida em ato do Comitê Gestor, sendo irrevogável para todo o ano-calendário. Para efeito de enquadramento no SIMPLES Nacional como microempresa ou empresa de pequeno porte será considerada a receita bruta do ano-calendário anterior ao da opção. A opção deverá ser realizada no mês de janeiro, até o último dia útil, produzindo efeitos a partir desse mês inclusive. Serão consideradas inscritas no SIMPLES Nacional as optantes pelo SIM-

PLES da Lei nº 9.317, de 1996 (art. 16 da Lc nº 123, de 2006).

**Responsabilidade dos sócios e administradores na baixa.** O art. 9º da LC nº 123, de 2006, na redação da LC nº 147, de 2014, permite extinguir a pessoa jurídica inscrita no Simples Nacional independente da regularidade tributária, previdenciária ou trabalhista, sem prejuízo da responsabilidade dos sócios, titulares ou administradores por obrigações apuradas antes ou após o ato de extinção. Dispõe ainda que a solicitação de baixa da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos titulares, sócios e administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

O CTN tem hierarquia de LC que pelo art. 135 os sócios ou administradores respondem pessoalmente pelas obrigações tributárias quando resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei. As LC nºs. 123 e 147 têm a mesma hierarquia do CTN. Com isso, muda a responsabilidade tributária dos sócios ou administradores na extinção da pessoa jurídica no Simples Nacional porque será automática no pedido de baixa.

## EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

A exclusão do SIMPLES Nacional será feita de ofício ou a pedido da empresa optante. O art. 28 da LC nº 123, de 2006, dispõe que as regras e o modo de exclusão do SIMPLES Nacional serão regulamentados pelo Comitê Gestor. Certamente muitos atos desse órgão serão ilegais por contrariar a lei federal de Processo Administrativo Fiscal.

O art. 29 elenca as hipóteses de exclusão de ofício do SIMPLES Nacional. A exclusão de ofício produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorrida a causa da exclusão. O art. 30 também dispõe sobre os efeitos das exclusões

A LC nº 127, de 2007, acrescentou dois incisos de exclusão de ofício ao art. 29 da LC nº 123, de 2006. O seu § 1º dispõe que a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime pelos próximos três anos. A Resolução nº 15, de 23-07-07, do Comitê Gestor elenca sete datas diferentes de efeitos da exclusão.

**Súmula nº 77 da CSRF não vinculante (DOU de 14-12-12).** O enunciado da súmula diz: a possibilidade de discussão administrativa do ADE de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

**Alteração de dados no CNPJ.** A alteração de dados no CNPJ equivalerá à comunicação obrigatória de exclusão do Simples Nacional nas seguintes hipóteses (art. 30, § 3º, da LC nº 123 de 2006):

- I - alteração de natureza jurídica para sociedade anônima, sociedade empresária em comandita por ações, sociedade em conta de participação ou estabelecimento, no Brasil, de sociedade estrangeira;
- II - inclusão de atividade econômica vedada à opção pelo Simples Nacional;
- III - inclusão de sócio pessoa jurídica;
- IV - inclusão de sócio domiciliado no exterior;
- V - cisão parcial; ou
- VI - extinção da empresa.

## **OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

A microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, que deverá ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo CGSN e observado o disposto no § 15-A do art. 18 (art. 25 da LC nº 123 de 2006).

O art. 26 dispõe sobre a obrigação das empresas optantes pelo SIMPLES Nacional de emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com as instruções expedidas pelo Comitê Gestor.

O art. 27 permite para empresas optantes pelo SIMPLES Nacional adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor.

## **MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL-MEI**

O art. 18-A da LC nº 123, de 2006, dispõe que considera-se MEI o empresário individual a que se refere o art. 966 do CC que tenha auferido receita bruta no ano-calendário anterior de até R\$ 60.000,00 e que esteja no Simples Nacional.

O MEI poderá optar pelo recolhimento de impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independente da receita bruta por ele auferida no mês. A lei impede o recolhimento mensal em valores fixos em quatro casos, entre eles quando contrata empregado.

---

# 5

## LUCRO ARBITRADO

---

As pessoas jurídicas com fins lucrativos estão sujeitas ao pagamento do imposto de renda por um dos seguintes regimes:

- I - lucro real;
- II - lucro presumido;
- III - lucro arbitrado;
- IV - SIMPLES.

A tributação com base no lucro real pode ser por opção ou por obrigação. As pessoas jurídicas não enquadradas no art. 14 da Lei nº 9.718/98 podem optar pela tributação com base no lucro presumido mas, por opção, podem ser tributadas com base no lucro real. As empresas enquadradas naquele artigo estão compulsoriamente obrigadas ao regime de tributação pelo lucro real.

A tributação pelo lucro real, seja por opção ou por obrigação, requer a manutenção da escrituração de livros comerciais e fiscais na forma determinada por lei. Não basta, todavia, só a manutenção da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais se a pessoa jurídica não mantiver a documentação que embasou a escrituração. O art. 47 da Lei nº 8.981/95 enumera as hipóteses em que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado. Entre as hipóteses estão (art. 530 do RIR/99):

- I - escrituração imprestável;
- II - não-apresentação de livros comerciais e fiscais;
- III - não-apresentação de arquivos ou sistemas de escrituração de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218/91 (revogado pelo art. 18 da Lei nº 9.718/98);
- IV - não-apresentação de livro ou fichas de Razão;
- V - não escriturar ou não apresentar os livros ou registros auxiliares de que tratam o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

O 1º C.C. tem mantido o arbitramento de lucro efetivado pelo fisco por falta de apresentação de livros, documentos ou fichas de razão, quando a fiscalizada foi várias vezes intimada para apresentação. Não é aceito o afastamento do arbitramento com a apresentação de livros e documentos após a lavratura do auto de infração por inexistir lançamento condicional. Vide os ac. nºs 101-95.360/2006 e 101-95.460/2006 no DOU de 22-09-06.

## ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL

Com o avanço do sistema de escrituração contábil eletrônico e pela instituição de outros tributos como PIS e COFINS, os casos de arbitramento de lucros diminuíram sensivelmente. A diminuição se deve, também, ao aumento do limite da receita bruta para opção pelo lucro presumido.

A falta de escrituração de depósitos bancários ou mesmo de contas correntes bancárias não são suficientes para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros (ac. nº 101-96.160/2007 no DOU de 28-09-07). A Delegacia de Julgamento deu provimento à impugnação, confirmada pelo 1º C.C.. No mesmo sentido o ac. nº 101-96.161/2007 no DOU de 26-03-08.

O 1º C.C. decidiu que o arbitramento de lucro mediante desclassificação da escrita contábil é uma medida extrema a ser adotada na impossibilidade de apuração da base de cálculo do imposto. Quando as receitas omitidas podem ser identificadas e quantificadas não servem como fundamento para o arbitramento de lucro (ac. nº 101-94.227/2003 no DOU de 05-08-03).

A fiscalização da Receita Federal, com base no art. 258 e seu § 1º do RIR/99, tem arbitrado o lucro das empresas que procedem escrituração do livro Diário, por partidas mensais, sem o respaldo de assentamentos em livros auxiliares autenticados.

O 1º C.C. tem decidido que estando os lançamentos contábeis individualizados, apenas com indicação de data única do final do mês, não caracteriza registros em partidas mensais, de forma a dar imprestabilidade à escrituração e motivar o arbitramento dos lucros (ac. nº 103-22.409/2006 no DOU de 06-06-06).

Improcede o abandono da escrita e o conseqüente arbitramento do lucro ao fundamento de que a escrituração do Diário é feita de forma global em partidas mensais, quando a prova acostada aos autos nos dá conta de que, embora realizados no final de cada mês, os lançamentos contábeis são feitos a débito e a crédito, com destaque, documento a documento, operação a operação, indicação de números de cheques, com existência de balancetes analíticos, permitindo a identificação da conta utilizada no lançamento, com sua nomenclatura (ac. nº 101-92.946/00 do 1º C.C. no DOU de 14-03-00).

A maioria das empresas comerciais e industriais faz a escrituração contábil das vendas de cada dia com base no registro do livro de saídas das mercadorias, exigido pela legislação estadual. As grandes empresas que emitem centenas de cheques por dia adotam o livro para registro de cheques emitidos e a escrituração contábil é feita com base no total do dia. Nestes casos, os livros auxiliares devem estar autenticados no órgão de registro, no registro de comércio sendo empresa comercial. A falta de registro poderá resultar em arbitramento de lucro.

O 1º C.C. tem decidido que a ausência de registro das inclusões e exclusões no livro LALUR, quando elas tenham sido postas em relevo na declaração de rendimentos, é irregularidade formal sanável que, por isso mesmo, torna-se insuficiente para justificar o arbitramento dos lucros. Vide os ac. 101-78.882/89 no DOU de 07-11-89, 101-83.727/92 no DOU de 08-03-95 e 108-03.928/97 no DOU de 27-05-97.

O 1º C.C. tem decidido, também, que não constitui motivo para arbitramento do lucro a simples falta de autenticação do livro Diário ou a autenticação do livro após a data da entrega da declaração de rendimentos da pessoa jurídica do correspondente

exercício financeiro. Vide os ac. 105-6.018/91 no DOU de 21-01-92, 105-5.030/90 no DOU de 22-02-91 e 103-10.805/90 no DOU de 18-03-91.

## EXTRAVIO OU DESTRUIÇÃO DE LIVROS OU DOCUMENTOS

O Decreto-lei nº 486, de 03-03-69, que dispõe sobre a escrituração de livros mercantis, diz em seu art. 10 o seguinte:

Art. 10. Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, o comerciante fará publicar em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio.

O § 1º do art. 264 do RIR/99 determina que a cópia da comunicação do extravio ou destruição de livro ou documentos, remetida ao Registro do Comércio, seja encaminhada ao órgão local da Receita Federal. Essa determinação não está no art. 10 do Decreto-lei nº 486/69. A maioria das empresas, certamente, não está fazendo publicação em jornal e nem comunicação ao Registro de Comércio ou à Receita Federal. No passado, a comunicação era necessária porque o Registro de Comércio só autenticava novo livro mediante exibição do anterior.

O 1º C.C. tem, reiteradamente, decidido que não dá causa a arbitramento de lucros a falta de apresentação de livros e documentos em que se assentava a escrituração, em virtude de incêndio superveniente à apresentação das declarações de rendimentos, que destruiu a referida documentação, não comprovada a existência de culpa da empresa no sinistro e, tampouco, inexatidões ou vícios nas declarações de rendimentos prestadas. Vide os ac. 101-81.145/91 no DOU de 05-06-91, 102-26.637/91 no DOU de 22-05-92, 105-7.359/93 no DOU de 23-10-96 e 108-04.731/97 no DOU de 05-03-98.

Tratando-se de destruição de livros e documentos por inundação, o 1º C.C. tem decidido que a falta de comprovação da destruição total ou a não-demonstração da inevitabilidade dos efeitos da inundação enseja a tributação com base no lucro arbitrado. Vide os ac. 103-07.598/86 no DOU de 24-05-88, 104-6.476/89 no DOU de 28-05-91 e 104-8.759/91 no DOU de 14-09-92. No caso de incêndio ou inundação, a empresa deve fazer boletim de ocorrência em unidade do Corpo de Bombeiros. É importante demonstrar que a destruição ocorreu por caso fortuito ou de força maior, sem culpa do contribuinte.

O art. 39 da Lei nº 9.430/96 dispõe que a perda ou extravio dos livros ou documentos implica arbitramento dos valores das operações a que se referiam, para cálculo dos tributos sobre elas incidentes na forma da legislação específica, salvo se, feita a comunicação no prazo de trinta dias da data da ocorrência do fato, for possível a reconstituição da escrituração.

**Súmula CARF nº 96 no DOU de 18-12-13:** A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

## **GLOSA QUASE TOTAL DE CUSTOS E DESPESAS**

Quando a fiscalização glosa a quase totalidade dos custos e das despesas operacionais e mantém a tributação com base no lucro real, as Delegacias de Julgamento têm dado provimento para as impugnações e o 1º C.C., por unanimidade de votos, tem negado provimento aos recursos de ofício. Vide os ac. nºs. 101-95.900/2006 no DOU de 12-03-07, 103-21.494/2004 no DOU de 02-03-04, 105-14.187/2003 no DOU de 23-10-2003, 108-08.823/2006 no DOU de 28-12-06 e 108-08.184/2005 no DOU de 07-12-06.

## **ARBITRAMENTO PELO CONTRIBUINTE**

Na vigência do art. 41 da Lei nº 8.383, de 1991, a tributação com base no lucro arbitrado somente era admitida em caso de lançamento de ofício. Com isso, o arbitramento do lucro era de competência exclusiva do fisco. O revogado § 2º do art. 21 da Lei nº 8.541, de 1992, veio dispor que excepcionalmente, nos casos fortuitos ou de força maior, como definido na lei civil e devidamente comprovados, a pessoa jurídica poderá calcular o imposto sobre a renda com base no lucro arbitrado.

O § 1º do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, dispõe que quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base no lucro arbitrado. O art. 531 do RIR/99 dispõe que quando conhecida a receita bruta e desde que ocorridas as hipóteses do artigo anterior, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no lucro arbitrado.

O lucro arbitrado, ainda que conhecida a receita bruta, não é uma opção pura e simples do contribuinte como ocorre com a opção pelo lucro presumido. Além de ter receita bruta conhecida, é indispensável a ocorrência de força maior como não manter escrituração contábil na forma da lei ou esta ser imprestável.

O parágrafo de uma lei não pode ser interpretado isoladamente porque está vinculado ao caput do artigo. Assim, os §§ 1º e 2º do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, terão que ser interpretados em conjunto com o caput. Com isso, se a pessoa jurídica possui escrituração contábil regular e apresenta a DIPJ com base no lucro arbitrado, o fisco não é obrigado a aceitá-la.

## **RECEITA BRUTA CONHECIDA**

A partir do período-base iniciado em 01-01-95, os arts. 48 a 55 da Lei nº 8.981, de 20-01-95, regularam inteiramente a matéria sobre o lucro arbitrado. O art. 48 fixou vários percentuais aplicáveis sobre a receita bruta conhecida para determinação do lucro arbitrado, conforme a atividade da pessoa jurídica. Esses percentuais só vigoraram durante o ano de 1995 porque a partir de 01-01-96 vigora o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26-12-95 onde dispõe:

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro

arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

Os percentuais fixados no art. 15 da Lei nº 9.249/95 são os seguintes:

- I - 8 % – venda de mercadorias e produtos e serviços hospitalares;
- II - 1,6% – revenda, para consumo, de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- III - 16% – prestação de serviços de transporte, exceto o de carga que é 8%;
- IV - 32 % – prestação de demais serviços.

No arbitramento de lucro de empresa comercial ou industrial, por exemplo, será aplicado o percentual de 9,6% sobre a receita bruta, que corresponde a 8% mais 20% de 8%, conforme dispõe o art. 16 da Lei nº 9.249/95. Se for uma sociedade civil de profissão regulamentada, o percentual aplicável sobre a receita bruta será de 38,4% que é o resultado de 32% mais 20% de 32%.

O art. 534 do RIR/99 dispõe que as pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado.

Aquele artigo que tem matriz legal no art. 49 da Lei nº 8.981/95 encontra-se revogado pelo art. 16 da Lei nº 9.249/95 que regulou inteiramente a determinação do lucro arbitrado quando a receita bruta é conhecida, dispondo:

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de 20%.

O lucro sobre as vendas de imóveis, para efeito de pagamento do imposto de renda mensal estimado ou de lucro presumido é determinado mediante aplicação do coeficiente de 8% sobre a receita bruta. Com isso, para o lucro arbitrado aplica-se 9,6% (8% + 1,6%). Isso demonstra que o art. 534 foi inserido indevidamente no RIR/99.

O art. 3º da IN nº 93, de 24-12-97, ao disciplinar a aplicação dos percentuais fixados no art. 15 da Lei nº 9.249/95, dispõe em seu § 7º que às receitas auferidas nas atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda será aplicado o percentual de 8% a que se refere o § 1º deste artigo. Com isso, no arbitramento do lucro dessas empresas, o percentual a ser aplicado será de 9,6%, conforme determina o art. 16 da Lei nº 9.249/95.

O art. 16 da Lei nº 9.249/95 regulou inteiramente a matéria para determinação do lucro arbitrado quando a receita da atividade da pessoa jurídica é conhecida. Com isso, o art. 49 da Lei nº 8.981/95 está revogado na forma do § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil.

O art. 49 da Lei nº 8.981/95, ao determinar a apuração do lucro arbitrado pela diferença entre o valor da venda de unidade imobiliária menos o custo comprovado, não se tratava de critério de apuração do lucro arbitrado. O lucro arbitrado deve decorrer da presunção legal, fato que não ocorria com aquele dispositivo legal. Uma incorporadora de prédios, por exemplo, que tivesse toda documentação destruída por incêndio, o lucro arbitrado seria a própria receita bruta porque não teria como comprovar qualquer custo, inclusive o custo da fração ideal do terreno. Isso não é presumir o lucro dessa atividade.

O art. 27 da Lei nº 9.430/96 que dispõe sobre a determinação do lucro arbitrado a

partir de 01-01-97 cita o art. 16 da Lei nº 9.249/95, nos casos de receita bruta conhecida, e o art. 51 da Lei nº 8.981/95, nos casos de receita bruta não conhecida. Não foi citado o art. 49 da Lei nº 8.981/95.

## RECEITA BRUTA NÃO CONHECIDA

O art. 51 da Lei nº 8.981/95 dispõe que o lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das alternativas de cálculo enumeradas. São oito alternativas que podem ser o lucro real do último período em que a empresa manteve a escrituração, soma dos ativos, patrimônio líquido, compras de mercadorias, folha de pagamentos, valor de aluguel etc.

Se o fisco eleger o valor do aluguel devido como alternativa para determinar o lucro arbitrado, considerará como lucro tributável 0,9 do valor do aluguel. Assim, por exemplo, se o aluguel mensal for de R\$ 5.000,00, o lucro arbitrado do mês corresponderá a 0,9 daquele valor, isto é, R\$ 4.500,00.

**Súmula CARF nº 97 no DOU de 18-12-13:** O arbitramento do lucro em procedimento de ofício pode ser efetuado mediante a utilização de qualquer uma das alternativas de cálculo enumeradas no art. 51 da Lei nº 8.981, de 1995, quando não conhecida a receita bruta.

## GANHOS DE CAPITAL E DEMAIS RECEITAS E RENDIMENTOS

O art. 27 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que o lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

- I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, auferida no período de apuração, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e
- II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

A redação do inciso I poderá levar a equívoco de interpretação porque o art. 15 da Lei nº 9.430, de 1996, fixa os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta, enquanto o art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995, manda acrescer 20% aos percentuais para arbitramento.

Aquele art. 27 recebeu vários parágrafos com a alteração da Lei nº 12.973 de 2014. O ganho de capital nas aplicações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

Quando a receita bruta não for conhecida, os §§ 1º e 2º daquele artigo mandam apurar o lucro arbitrado mediante aplicação das alternativas previstas no art. 51 da Lei

nº 8.981/95, em substituição a regra do inciso I.

Para apuração do ganho de capital na alienação de bens do ativo permanente, as pessoas jurídicas poderão corrigir monetariamente os seus custos até 31-12-95, com base na UFIR vigente em 01-01-96. A partir dessa data os custos dos bens não terão qualquer correção monetária (art. 17 da Lei nº 9.249/95).

Os rendimentos e os ganhos de capital decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa e renda variável são computados no cálculo do imposto de renda trimestral. O imposto de renda retido na fonte ou pago em separado é considerado como de antecipação. O mesmo ocorre com as receitas de juros sobre o capital próprio.

A apuração do imposto de renda com base no lucro arbitrado abrangerá todos os trimestres do ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativamente aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação (art. 46 da IN nº 93/97).

## **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

A base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro arbitrado está disciplinada pelo art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996, alterada pela Lei nº 12.973, de 2014, e pelos arts. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, e 55 da Lei nº 8.981, de 1995. A base de cálculo corresponde à soma dos seguintes valores:

- I - 12% da receita bruta;
- II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos no período.

A base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas que exerçam as atividades de prestação de serviços a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249/95 corresponderá a 32% da receita bruta (art. 22 da Lei nº 10.684/2003).

Quando a receita bruta não for conhecida, o art. 55 da Lei nº 8.981/95 dispõe que o lucro arbitrado para incidência do imposto de renda constituirá também base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

## **DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO ARBITRADO**

A distribuição de lucros apurados a partir de 01-01-96, tanto pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não está sujeita ao imposto de renda na fonte ou na declaração de rendimentos do beneficiário (art. 10 da Lei nº 9.249/95).

O art. 51 da IN nº 11, de 21-02-96, e o art. 48 da IN nº 93, de 24-12-97, dispõem que os lucros distribuídos estão isentos do imposto de renda, desde que a empresa demonstre através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de

cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

A pessoa jurídica que, para usufruir da isenção do imposto de renda na distribuição, demonstrar através de escrituração contábil que o lucro efetivo é maior que o lucro arbitrado poderá ter sua tributação mudada para lucro real. O 1º C.C. tem reiteradamente decidido que o arbitramento de lucro não é condicional mas definitivo. Nem por isso, o fisco está impedido de efetuar a revisão de lançamento do imposto no prazo decadencial de cinco anos, mormente quando a iniciativa do arbitramento foi do contribuinte, visto tratar-se de lançamento por homologação.

## **LUCRO ARBITRADO PELO FISCO**

O art. 538 do RIR/99 dispõe que o arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis. Isso significa que o arbitramento de lucro é uma forma ou regime de tributação, não constituindo em penalidade. Com isso, se a iniciativa do arbitramento for do fisco, sobre o imposto de renda devido será aplicada a multa de ofício de 75% ou 150% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

O 1º C.C. decidiu que este Colegiado tem reiteradamente decidido que lançamentos calçados na glosa pura e simples dos totais das contas de custos ou despesas operacionais não reúnem os necessários requisitos de liquidez e certeza. A resistência do contribuinte em apresentar comprovantes de custos ou despesas deve ser enfrentada com as ferramentas legais disponíveis, entre elas o arbitramento dos lucros e o agravamento da penalidade por descumprimento do dever geral de se submeter à auditoria fiscal (ac. nº 107-08.308/2005 no DOU de 05-04-06). Neste processo a Delegacia de Julgamento tinha dado provimento à impugnação e o 1º C.C. confirmou a decisão. Pelo ac. nº 108-08.184/2005 (DOU de 07-12-06) foi negado provimento ao recurso de ofício em caso idêntico.

---

# 6

## EQUIPARAÇÃO DA PESSOA FÍSICA À JURÍDICA

---

O conceito de pessoas jurídicas encontra-se no Código Civil a partir do artigo 40. As pessoas jurídicas de direito privado são necessariamente constituídas sob a forma de sociedades. A firma individual equiparada à pessoa jurídica é uma criação do direito tributário. Na legislação do imposto de renda, além da firma individual constituída juridicamente no registro de comércio, há previsão de pessoa física equiparar à pessoa jurídica pela prática de alguns atos.

O art. 150 do RIR/99 dispõe que as empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas. O seu § 1º dispõe que são empresas individuais:

- I - as firmas individuais;
- II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços;
- III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos.

O § 2º do art. 150 elenca as profissões ou atividades cujo exercício ou exploração não equipara a pessoa física à pessoa jurídica, desde que feita individualmente.

Quando a exploração habitual de atividade econômica com a finalidade de lucro tiver natureza comercial, a equiparação de pessoa física a jurídica ocorre nitidamente, não havendo divergência de entendimentos. Assim, todo feirante que explora a atividade em nome individual, comprando e vendendo produtos agrícolas, está equiparado à pessoa jurídica, ainda que não esteja inscrito como firma individual no registro de comércio. O mesmo ocorre com o vendedor ambulante conhecido como marreteiro.

A mesma nitidez de equiparação não ocorre na exploração habitual de atividade econômica de natureza civil. A Receita Federal faz distinção entre prestação de serviços e venda de serviços, ou seja, na prestação de serviços a execução é feita pelo próprio contratante enquanto na venda de serviços a execução é feita por outros profissionais. Assim, se uma pessoa física tem dois caminhões e contrata um motorista para dirigir um dos veículos, a equiparação ocorre. O mesmo acontece se um contador exerce a profissão em seu nome pessoal e contrata outros contadores ou técnicos em contabilidade.

A divergência de entendimento ocorre na transformação de produtos agrícolas pelo próprio agricultor. A Receita Federal definiu através do ADN nº 18/78 que o conceito de transformação de produtos agrícolas e pecuários, previsto no art. 38, alínea c

do RIR/75, não alcança produtos industrializados típicos do setor secundário da economia, ainda que obtidos com matéria-prima exclusivamente da propriedade explorada; por consequência, não integra o rendimento bruto da atividade rural o resultado de atividades de fabricação de óleos essenciais, de aguardente e de outras bebidas alcoólicas. A pessoa física fabricante de tais produtos equipara-se à empresa individual, para efeitos da legislação do imposto de renda.

O art. 58 do RIR/99 dispõe que considera-se atividade rural a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação.

Se a receita da venda de suco de laranja acondicionado em embalagem de apresentação é receita da atividade rural, não há como a receita da venda de café e arroz descascado não ser da atividade rural. A 4ª Câmara do 1º C.C., todavia, tem decidido pelos ac. nºs 104-10.996/93 e 104-10.994/93 no DOU de 18-09-96, 104-11.135/94 no DOU de 24-09-96 e 104-10.995/93 no DOU de 27-09-96, o seguinte:

O beneficiamento do arroz em casca, inclusive com a obtenção de outro produto, ainda que realizado em propriedade agrícola e com matéria-prima da mesma – provada a existência de uma atividade industrial – não pode ter o seu lucro tributado de forma favorecida na pessoa física do proprietário do imóvel e equiparação “ex lege” da pessoa física a pessoa jurídica, art. 97, § 1º letra “b” do RIR/80. Recurso não provido.

A 6ª Câmara do 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 106-06.824/94, no DOU de 14-04-97, que não provado que o beneficiamento de arroz/abate de animais gere produtos diversos, não se caracteriza industrialização, sendo tais atividades essenciais para colocação de produtos no mercado em seu estado natural, improcedente a equiparação a pessoa jurídica. Recurso provido.

O STJ decidiu no REsp 206.631-RS (DJU de 01-07-99) o seguinte: Operação de descasque do arroz – Ausência de processo industrial. A operação, feita pelo próprio produtor, de descasque do arroz e separação dos subprodutos, tais como farelo, canjica e canjição, não representa processo industrial. Com isso, o produtor (pessoa física) não se transforma em pessoa jurídica (empresa individual), tendo sua atividade encaixada no art. 38 do RIR.

A IN nº 83, de 11-10-01, que dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural das pessoas físicas, no inciso VI do art. 2º, considera como atividade rural a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas as características do produto *in natura*, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como:

- a) beneficiamento de produtos agrícolas:
  1. descasque de arroz e de outros produtos semelhantes;
  2. debulha de milho;
  3. conservas de frutas;

- b) transformação de produtos agrícolas:
  - 1. moagem de trigo e de milho;
  - 2. moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura,
  - 3. grãos em farinha ou farelo;
- c) transformação de produtos zootécnicos:
  - 1. produção de mel acondicionado em embalagem de apresentação,
  - 2. laticínio (pasteurização e acondicionamento de leite; transformação de leite em queijo, manteiga e requeijão);
  - 3. produção de sucos de frutas acondicionados em embalagem de apresentação;
  - 4. produção de adubos orgânicos;
- d) transformação de produtos florestais:
  - 1. produção de carvão vegetal;
  - 2. produção de lenha com árvores da propriedade rural;
  - 3. venda de pinheiros e madeira de árvores plantadas na propriedade rural;
- e) produção de embriões de rebanho em geral, alevinos e girinos, em propriedade rural, independentemente de sua destinação (reprodução ou comercialização).

O art. 3º da IN nº 257/02 enumera as receitas e os ganhos que não são considerados da atividade rural. Não são consideradas da atividade rural, por exemplo, as receitas de aluguel ou arrendamento de máquinas, equipamentos agrícolas e pastagens, e da prestação de serviços de transportes de produtos de terceiros e as receitas da exploração do turismo rural e de hotel-fazenda.

A equiparação de ofício de pessoa física à pessoa jurídica é coisa rara porque a Receita Federal não tem interesse em fiscalizar contribuintes cujo custo é maior que o retorno em arrecadação, exceto nos casos de incorporação de prédios e loteamento de terrenos. Essa equiparação é também o que mais preocupa os contribuintes. O enfoque deste capítulo será da equiparação nos empreendimentos imobiliários.

**EIRELI.** A Solução de Consulta COSIT nº 272 (DOU de 14-10-14), que tem efeito de ato normativo, decidiu que a EIRELI se caracteriza efetivamente como uma pessoa jurídica e não como uma pessoa física equiparada à jurídica, não existindo impedimento legal que a EIRELI explore, individualmente, a atividade médica.

## **EQUIPARAÇÃO DECORRENTE DE OPERAÇÃO IMOBILIÁRIA**

Com o advento do Decreto-lei nº 2.072, de 20-12-83, as pessoas físicas somente ficam equiparadas às jurídicas quando promoverem incorporação de prédio em condomínio ou loteamento de terreno, de direito ou de fato, ou ainda promoverem a subdivisão ou desmembramento de imóvel rural adquirido após 30-06-77 em mais de dez lotes ou alienarem mais de dez quinhões ou frações ideais desse imóvel.

O Decreto-lei nº 2.072/83 revogou todas as demais formas de equiparação da pessoa física à jurídica por prática de operações imobiliárias. Com isso, a pessoa física poderá adquirir e alienar dez, vinte ou mais casas ou terrenos dentro do mesmo ano-calendário. O ganho de capital será tributado na pessoa física à alíquota de 15%, mas não ocorre equiparação à pessoa jurídica.

O RIR/99 cuida da equiparação de pessoa física à jurídica por prática de operações imobiliárias nos arts. 151, 152 e 153. O art. 151 trata da equiparação por promover

incorporação de prédio em condomínio ou loteamento de terreno, de direito, ou seja, arquivamento da documentação no Registro Imobiliário. Neste caso, a equiparação ocorre independente da alienação de qualquer unidade imobiliária. O arquivamento da documentação é o motivo da equiparação.

O art. 152 trata da equiparação por promover incorporação de prédio ou loteamento de terreno sem efetuar o arquivamento da documentação no Registro Imobiliário, isto é, incorporação ou loteamento de fato. A equiparação ocorre na data da alienação de primeira unidade imobiliária ou do primeiro lote de terreno antes de decorrido o prazo de 60 meses contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio ou da aceitação das obras de loteamento. Para os terrenos adquiridos até 30-06-77 o prazo é de 36 meses.

O termo incorporação ou loteamento de direito ou de fato não é jurídico mas é o melhor critério de fazer a distinção entre as duas formas de incorporação ou loteamento, isto é, com ou sem o arquivamento da documentação no Registro Imobiliário. A vantagem da incorporação de direito é que o empreendedor poderá alienar as unidades imobiliárias antes do término das obras ou até mesmo na planta. Na incorporação de fato, a venda antes do término poderá caracterizar crime previsto na Lei nº 4.591/64.

O art. 153 do RIR/99 trata da equiparação da pessoa física à jurídica por promover o desmembramento de imóvel rural, adquirido após 30-06-77, em mais de dez lotes ou a alienação de mais de dez quinhões ou frações ideais desse imóvel. A equiparação não ocorre nos casos em que a subdivisão se efetivar por força de partilha amigável ou judicial em decorrência de herança, legado, doação como adiantamento da legítima, ou extinção de condomínio.

## **INCORPORAÇÃO DE PRÉDIO EM CONDOMÍNIO, DE DIREITO**

Na incorporação de prédio em condomínio, de direito, os arts. 151 e 156 do RIR/99 equiparam a pessoa física à jurídica na data do arquivamento da documentação no Registro Imobiliário. Isso significa que a equiparação ocorre sem que tenha havido venda de nenhuma unidade imobiliária. Data do arquivamento da documentação não é a data da protocolização do pedido de registro no cartório competente mas é a data da aprovação do pedido (ADN nº 30/76).

O art. 159 do RIR/99 dispõe que não subsistirá a equiparação de que trata o art. 151 se o interessado promover, no Registro Imobiliário, a averbação da desistência da incorporação de prédio. A resposta à pergunta nº 73 do livro de Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica editado pela Receita Federal no ano 2000 diz que a desistência da incorporação só é possível antes de alienada qualquer unidade.

A Lei nº 4.591/64 que dispõe sobre incorporações imobiliárias diz em seu art. 34 que o incorporador poderá fixar, para efetivação da incorporação, prazo de carência, dentro do qual lhe é lícito desistir do empreendimento. O seu § 4º dispõe que a desistência da incorporação será denunciada, por escrito, ao Registro de Imóveis e comunicada, por escrito, a cada um dos adquirentes ou candidatos à aquisição. Com isso a lei admite a desistência da incorporação, ainda que algumas unidades tenham sido alienadas.

## **INCORPORAÇÃO DE PRÉDIO EM CONDOMÍNIO, DE FATO**

Na incorporação de prédio em condomínio, de fato, o art. 152 do RIR/99 equipara a pessoa física à pessoa jurídica quando o proprietário ou titular de terreno, sem efetuar o arquivamento dos documentos de incorporação no Registro Imobiliário, nele promover a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias e iniciar a alienação das unidades antes de decorrido o prazo de 60 meses contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio. No caso de construção em terreno adquirido até 30-06-77, aquele prazo fica reduzido para 36 meses.

A equiparação ocorre na data da primeira alienação. Esta fica caracterizada pela existência de qualquer ajuste preliminar, ainda que de simples recebimento de importância a título de reserva. Na equiparação por promover incorporação, de fato, a norma legal não prevê a hipótese de desequiparação, por desistência, da pessoa física equiparada a empresa individual.

## **LOTEAMENTO DE TERRENO URBANO**

A pessoa física que promover o loteamento de terreno, com ou sem construção, ficará equiparada à pessoa jurídica, qualquer que seja a época ou forma de aquisição do imóvel. A equiparação está prevista nos arts. 151 (loteamento de direito) e 152 (loteamento de fato ou sem registro) do RIR/99.

O loteamento de terreno urbano está disciplinado pela Lei nº 6.766, de 19-12-79, que em seu art. 2º dispõe:

Art. 2º O parcelamento do solo urbano poderá ser feito mediante loteamento ou desmembramento, observadas as disposições desta Lei e as das legislações estaduais e municipais pertinentes.

§ 1º Considera-se loteamento a subdivisão de gleba em lotes destinados a edificação, com abertura de novas vias de circulação, de logradouros públicos ou prolongamento, modificação ou ampliação das vias existentes.

§ 2º Considera-se desmembramento a subdivisão de gleba em lotes destinados a edificação, com aproveitamento do sistema viário existente, desde que não implique na abertura de novas vias e logradouros públicos, nem no prolongamento, modificação ou ampliação dos já existentes.

A operação que equipara a pessoa física à jurídica é somente de loteamento, ou seja, quando a subdivisão de gleba ou terreno implica em abertura de novas vias ou logradouros públicos ou prolongamento ou ampliação das vias existentes. O desmembramento que consiste na subdivisão de gleba ou terreno em lotes com aproveitamento de vias ou logradouros públicos existentes, sem abertura de novas vias ou ampliação das já existentes não equipara a pessoa física à jurídica. Com isso, se a pessoa física proprietária de terreno medindo 100 metros de frente para a rua e 30 metros de fundos, se subdividir em dez terrenos de 10 m de frente por 30 m de fundos não ficará equiparada à pessoa jurídica.

## LOTEAMENTO, DE DIREITO

A equiparação da pessoa física à jurídica por promover o loteamento de terreno urbano, de direito, está disciplinada no art. 151 do RIR/99. A equiparação ocorre na data de arquivamento da documentação do empreendimento no Registro Imobiliário. Data do arquivamento não significa data da protocolização do pedido, mas sim data da aprovação do pedido (ADN nº 30/76).

A equiparação de pessoa física à jurídica não subsistirá se o interessado promover, no Registro Imobiliário, o cancelamento da inscrição do loteamento. O art. 23 da Lei nº 6.766/79 dispõe que o registro do loteamento só poderá ser cancelado:

- I - por decisão judicial;
- II - a requerimento do loteador, com anuência da Prefeitura, ou do Distrito Federal quando for o caso, enquanto nenhum lote houver sido objeto de contrato;
- III - a requerimento conjunto do loteador e de todos os adquirentes de lotes, com anuência da Prefeitura, ou do Distrito Federal quando for o caso, e do Estado.

A pessoa física proprietária de gleba de terra pode fazer o loteamento indireto sem equiparação à pessoa jurídica. Para isso faz-se a venda da gleba para empresa de loteamento com pagamento em percentual da receita obtida no empreendimento. O ganho de capital é tributado à alíquota de 15% pelo regime de caixa. Pode, também, receber o valor em lotes.

## LOTEAMENTO, DE FATO

A pessoa física proprietária de gleba de terra ou de seus direitos aquisitivos, que, sem efetuar o arquivamento da documentação referente ao loteamento, nele promover a execução do loteamento e iniciar a alienação dos lotes de terreno antes de decorrido o prazo de 36 meses, para as glebas adquiridas até 30-06-77 ou 60 meses, para as adquiridas após 30-06-77, contado da data da averbação, no Registro Imobiliário, da aceitação das obras do loteamento, fica equiparada à pessoa jurídica.

A equiparação ocorre na data da primeira alienação cuja caracterização dá-se pela existência de qualquer ajuste preliminar, ainda que de simples recebimento de importância a título de reserva. Essa equiparação ocorre ainda que os lotes de terrenos sejam alienados antes da averbação.

O art. 152 do RIR/99, ao criar uma forma de equiparação condicionada a prazos de alienação, criou ao mesmo tempo condição excludente de equiparação desde que os lotes sejam alienados após o transcurso daqueles prazos de 36 ou 60 meses, conforme o caso.

No caso de loteamento não deveria existir a condição excludente de equiparação da pessoa física à jurídica condicionada a prazos de averbação. Pela legislação que rege o parcelamento do solo urbano será praticamente impossível promover loteamento “de fato” sem equiparação porque aprovado o projeto este deverá ser registrado no prazo de 180 dias sob pena de caducidade.

## DESMEMBRAMENTO DE IMÓVEL RURAL

O art. 153 do RIR/99 dispõe que a subdivisão ou desmembramento de imóvel rural, havido após 30-06-77, em mais de dez lotes, ou a alienação de mais de dez quinhões ou frações ideais desse imóvel, será equiparada a loteamento, para os efeitos do disposto no art. 151, isto é, equiparação da pessoa física à jurídica para efeitos tributários.

A equiparação não ocorre nos casos em que a subdivisão se efetive por força de partilha amigável ou judicial em decorrência de herança, legado, doação como adiantamento da legítima, ou extinção de condomínio.

A competência para aprovar o loteamento urbano é da respectiva prefeitura municipal enquanto o desmembramento de imóvel rural é autorizado pela União através do INCRA. Conforme a localização da gleba rural o desmembramento só poderá ser feito com observância do módulo de área mínima fixado pelo INCRA. O Estado poderá interferir na aprovação do loteamento ou desmembramento quando o imóvel estiver localizado em região de manancial de água ou preservação ambiental.

## AQUISIÇÃO E ALIENAÇÃO

O art. 154 do RIR/99 dispõe que caracterizam-se a aquisição e a alienação pelos atos de compra e venda, de permuta, de transferência de domínio útil de imóveis foreiros, de cessão de direitos, de promessa dessas operações, de adjudicação ou arrematação em hasta pública, pela procuração em causa própria, ou por outros contratos afins em que haja transmissão de imóveis ou de direitos sobre imóveis.

Data de aquisição ou de alienação é aquela em que for celebrado o contrato inicial da operação imobiliária correspondente, ainda que através de instrumento particular. O § 2º daquele artigo dispõe que a data de aquisição ou de alienação constante de instrumento particular, se favorável aos interesses da pessoa física, só será aceita pela autoridade fiscal quando atendida pelo menos uma das condições abaixo especificadas.

- I - o instrumento tiver sido registrado no Registro Imobiliário ou no Registro de Títulos e Documentos no prazo de trinta dias contados da data dele constante;
- II - houver conformidade com cheque nominativo pago dentro do prazo de trinta dias contados da data do instrumento;
- III - houver conformidade com lançamentos contábeis da pessoa jurídica, atendidos os preceitos para escrituração em vigor;
- IV - houver menção expressa da operação nas declarações de bens da parte interessada, apresentadas tempestivamente à repartição competente, juntamente com as declarações de rendimentos.

## RESULTADOS DA EMPRESA INDIVIDUAL

A pessoa física equiparada à jurídica fica obrigada a cumprir as obrigações acessórias do art. 160 do RIR/99, tais como inscrever-se no CNPJ, manter escrituração contábil, conservar os documentos comprobatórios das operações e reter e recolher o imposto de renda na fonte de acordo com a legislação aplicável às pessoas jurídicas.

A empresa individual está sujeita ao pagamento de todos os tributos e contribuições a que estão sujeitas as sociedades que exploram a incorporação de prédios ou loteamento de terrenos, tais como imposto de renda da pessoa jurídica, CSLL, PIS e COFINS.

O regime de tributação do resultado, à opção da empresa individual, poderá ser lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado. Há vantagens e desvantagens do lucro presumido em relação ao lucro real. A escolha deve ser precedida de estudos e comparações.

O lucro da empresa individual compreenderá o resultado da operação que determinar a equiparação, ou seja, incorporação de prédio, loteamento de terreno ou desmembramento de imóvel rural. São ainda consideradas como receitas da empresa individual as atualizações monetárias do preço das alienações de unidades imobiliárias e os juros incidentes sobre as vendas a prazo ou em prestações, bem como os rendimentos de aplicações financeiras em nome da empresa equiparada.

Não serão computados na apuração do lucro da empresa individual os rendimentos percebidos pelo titular da empresa individual que não tenham vinculação com a operação que ensejou a equiparação. Com isso, os rendimentos de locação ou arrendamento de quaisquer outros imóveis não compõem o resultado da empresa individual, sendo tributados como rendimentos de pessoa física. O ganho de capital na alienação de imóvel não vinculado à operação que ensejou a equiparação também será tributado somente na pessoa física.

## **TÉRMINO DA EQUIPARAÇÃO**

O art. 166 do RIR/99 dispõe que a pessoa física que, após sua equiparação a pessoa jurídica, não promover nenhum dos empreendimentos de incorporação de prédio em condomínio ou loteamento de terreno ou gleba, durante o prazo de 36 meses consecutivos, deixará de ser considerada equiparada a pessoa jurídica a partir do término deste prazo, salvo quanto aos efeitos tributários das operações então em andamento.

O § 2º daquele artigo dispõe que permanecerão no ativo da empresa individual:

- I - as unidades imobiliárias e os lotes de terrenos integrantes de incorporações ou loteamentos, até sua alienação e, após esta, o saldo a receber, até o recebimento total do preço;
- II - o saldo a receber do preço de imóveis já alienados, até seu recebimento total.

A pessoa física poderá encerrar a empresa individual, desde que recolha o imposto que seria devido:

- I - se os imóveis do ativo fossem alienados, com pagamento a vista, ao preço de mercado;
- II - se o saldo a receber dos adquirentes de imóveis fosse recebido integralmente.

## **EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDADE LIMITADA - EIRELI**

O art. 150 do RIR/99 reproduz o art. 41 da Lei nº 4.506, de 1964, dispondo que para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas as firmas individuais. A equiparação é somente para efeitos tributários mas as firmas individuais de natureza comercial são inscritas no registro de comércio.

A firma individual entrou em desuso porque, em caso de insolvência, o patrimônio pessoal do titular, pessoa física, responde pela dívida.

A Lei nº 12.441, de 2011, veio permitir a constituição de empresa individual de responsabilidade limitada, desde que o capital social integralizado não seja inferior a cem vezes o maior salário mínimo vigente no País. A empresa individual pode ser em nome da pessoa física do titular ou ter denominação social, em ambas as hipóteses com inclusão da expressão EIRELI no final. A empresa individual pode ter atividade de prestação de serviços. Uma pessoa física somente poderá ter uma empresa individual.

A EIRELI, constituída na forma do art. 44 da Lei nº 10.406, de 2002 (CC), se caracteriza efetivamente como uma pessoa jurídica e não como uma pessoa física equiparada à jurídica. Não existe qualquer impedimento legal a que a EIRELI explore, individualmente, a atividade médica (Solução de Consulta COSIT nº 272 no DOU de 14-10-14). No mesmo sentido a Solução de Consulta COSIT nº 15 no DOU de 06-03-15. A decisão vale para outras profissões como contador, engenheiros etc. A Solução de Consulta COSIT nº 187 (DOU de 15-09-15) dispõe sobre profissional liberal no EIRELI.

---

# 7

## JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO

---

O art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, instituiu a dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas aos sócios ou acionistas das pessoas jurídicas a título de juros sobre o capital próprio. Aquele art. 9º, com as alterações feitas pelos arts. 51, 78 e 88 da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 9º da Lei nº 12.973, de 2014, tem a seguinte redação:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15%, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado (alterado pelo art. 15 da Lei nº 9.430/96):

- I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiários pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado;
- II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica isenta.

§ 4º revogado.

§ 5º revogado.

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404/76, sem prejuízo do disposto no § 2º.

§ 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido:

- I - capital social;
- II - reservas de capital;
- III - reservas de lucros;
- IV - ações em tesouraria; e
- V - prejuízos acumulados.

§ 9º Revogado.

§ 10 Revogado

§ 11 O disposto neste artigo aplica-se à CSLL.

§ 12 Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, a conta capital social, prevista no inciso I do § 8º deste artigo, inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, ainda que classificadas em conta de passivo na escrituração comercial.

A subconta ajustes de avaliação patrimonial, decorrente de avaliação a valor justo, constante do patrimônio líquido de que trata o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, não era computada para cálculo dos juros sobre o capital próprio, na forma do art. 59 da Lei nº 11.941, de 2009, mas que foi revogado indevidamente pela Lei nº 12.973 de 2014. Quem sugeriu a revogação não conhece contabilidade porque o valor daquela conta vai para o resultado quando o ativo que o gerou for realizado e computado no resultado, não tendo qualquer aumento de patrimônio líquido. A reserva de reavaliação que era contabilizada naquele § 3º, também, não compunha a base de cálculo dos juros. Mesmo com a revogação, aquela conta não entra no cálculo, em razão do § 8º do art. 9º da Lei nº 9.249 de 1995.

A Lei nº 9.430/96 revogou o § 10 do art. 9º da Lei nº 9.249/95, onde dispunha que o valor da remuneração deduzida deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, mas faltou modificar a redação do *caput* do art. 9º, que continua a dispor que a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros sobre o capital próprio. A redação deveria ser alterada para dispor que a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real **e da base de cálculo da contribuição sobre o lucro líquido**, os juros...

O art. 14 da Lei nº 9.779/99 dispunha que as despesas relativas a juros remuneratórios do capital próprio não são dedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL mas foi revogado pelo art. 78 da MP nº 2.158-35/01.

## CÁLCULO DOS JUROS

Os juros sobre o capital próprio são calculados mediante aplicação da taxa de juros de longo prazo – TJLP sobre os valores das contas do patrimônio líquido, exceto a reserva de reavaliação não realizada, ainda que capitalizada. Se o patrimônio líquido permanecer inalterado no período de 1º de janeiro até 31 de dezembro, o cálculo dos juros, no encerramento do balanço anual, é simples. A dificuldade de cálculo ocorre quando houver inúmeras alterações de patrimônio líquido no decorrer do período-base porque a aplicação da taxa de juros é *pro rata* dia.

A pessoa jurídica que paga o imposto de renda com base no lucro real trimestral poderá considerar, na base de cálculo dos juros, o lucro líquido após a provisão para

o imposto de renda, apurado nos trimestres anteriores. Se, todavia, apurou prejuízo contábil nos trimestres anteriores, o valor correspondente terá que ser deduzido na determinação da base de cálculo dos juros. Isso porque esses lucros ou prejuízos são definitivos.

A pessoa jurídica que apura o lucro real anual não poderá incluir, na base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, o lucro apurado no balanço ou balancete de redução ou suspensão de pagamento e nem o lucro apurado no encerramento do próprio período-base. O lucro apurado em um período-base passa a compor a base de cálculo a partir do ano-calendário seguinte se não for distribuído a qualquer título.

## DEDUTIBILIDADE DOS JUROS

O § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, com nova redação dada pelo art. 78 da Lei nº 9.430/96, dispõe que o efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. Com isso, o limite de dedutibilidade dos juros poderá ser calculado com base no lucro contábil do próprio período-base ou com base na soma dos saldos de lucros acumulados e reservas de lucros. Em ambos os casos, o limite é a metade do valor escolhido.

Se a pessoa jurídica calcular o limite com base no lucro líquido, a IN nº 11, de 21-02-96, manda considerar o lucro antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos juros. Como os juros passaram a ser dedutíveis na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, muitos contribuintes indagam se a partir de 01-01-97 deverá ser tomado o lucro líquido antes da contribuição social sobre o lucro. A mudança da base de cálculo de tributo só poderá ser feita por lei. Entendemos todavia, que por lei seria tomado o lucro líquido após a provisão para o imposto de renda e antes da dedução dos juros, ou seja, o lucro disponível para distribuição.

Na apuração de 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros será tomado o lucro após a dedução da CSLL e antes da dedução do IRPJ (art. 28 da IN nº 1.515 de 24-11-14).

A IN nº 41, de 22-04-98, definiu que o valor dos juros sobre o capital próprio considera-se creditado, individualizadamente quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual. A utilização do valor creditado, líquido do imposto incidente na fonte, para integralização de aumento de capital na empresa, não prejudica o direito a dedutibilidade da despesa, tanto para efeito do lucro real quanto da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

A pessoa jurídica que paga os juros, ao efetuar o crédito no dia 31 de dezembro e reter o imposto de renda de 15%, faz surgir a obrigação para a empresa beneficiária dos juros de contabilizar a receita financeira na mesma data, ainda que o efetivo recebimento em dinheiro ocorra somente alguns meses depois. Esse entendimento está previsto no art. 4º da IN nº 41/98.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 105-15.355/2006 (DOU de 02-05-07) que ainda que a fonte pagadora assumo o ônus do IRRF, este continua ser parte integrante da despesa

com juros, não podendo exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento do valor do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros, ou dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.

O art. 725 do RIR/99 dispõe que quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto. Com base naquele artigo a Receita Federal expediu o PN nº 2, de 1980, definindo que integra o montante do custo ou despesa, e como tal é dedutível, o imposto de renda devido na fonte quando a pessoa jurídica assuma o ônus do imposto e o rendimento pago ou creditado a terceiro seja dedutível como custo ou despesa.

Se, no pagamento de juros sobre o capital próprio, a pessoa jurídica assumiu o ônus do imposto de renda, o valor do imposto tem a mesma natureza de juros. Com isso, o limite de dedutibilidade deve ser calculado com base no valor do rendimento reajustado, ou seja, valor pago ao beneficiário mais o valor do imposto de renda.

## **BALANÇO OU BALANCETE DE REDUÇÃO OU SUSPENSÃO**

As pessoas jurídicas que pagam, mensalmente, o imposto de renda com base na receita bruta, não poderão deduzir os juros sobre o capital próprio na apuração da base de cálculo do imposto. Isso não significa que essas empresas não possam pagar, mensalmente, os juros sobre o capital, observada a legislação. Mesmo não deduzindo da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, o pagamento mensal dos juros é vantajoso porque a empresa poderá pagar menor pró-labore que tem ônus tributário grande.

No mês em que o imposto de renda for calculado com base no balanço ou balancete de suspensão ou redução, a empresa poderá deduzir os juros na determinação da base de cálculo do imposto de renda, observados os requisitos da legislação inclusive quanto ao limite de dedutibilidade (art. 29 da IN nº 11/96). Se a empresa não tiver lucros ou reservas de lucros de períodos-base anteriores e tiver prejuízo nos últimos meses do ano, os juros pagos poderão tornar-se indedutíveis em razão do limite de dedutibilidade da legislação com base nos lucros do próprio período-base ou lucros ou reservas anteriores.

## **PAGAMENTO DE IMPOSTO DE RENDA**

Os juros sobre o capital próprio estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15%, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário. O imposto deverá ser recolhido até o 3º dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência do fato gerador. Esse prazo é aplicável tanto para o beneficiário residente no País como no exterior (art. 70 da Lei nº 11.196, de 2005).

Os juros sobre o capital próprio recebidos pelos fundos de investimentos estão isentos do imposto de renda na fonte (art. 28, § 10, da Lei nº 9.532/97).

Os juros sobre o capital próprio, pagos ou creditados para beneficiários residentes em paraísos fiscais, estão sujeitos ao imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (art. 14 da IN nº 1.455 de 06-03-14).

As poucas pessoas jurídicas que ainda teimam em apurar o lucro real trimestral terão de pagar ou creditar os juros sobre o capital próprio em cada trimestre e efetuar o recolhimento do imposto. Os juros sobre o capital não deduzidos no trimestre não poderão ser aproveitados em outro trimestre.

## JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO DE SÓCIO NO JAPÃO

O DOU de 05-02-98 publicou a decisão nº 400, de 17-10-97, da 8ª Região Fiscal em resposta a uma consulta formulada por empresa brasileira com sócio residente no Japão, em relação à alíquota do imposto de renda na fonte aplicável aos juros sobre o capital próprio pagos ou creditados a residente naquele país. A ementa da decisão diz o seguinte:

Os juros a que se refere o artigo 9º da Lei nº 9.249/95, pagos ou creditados, a título de remuneração de capital próprio, a sócio residente no Japão, não se enquadram na hipótese prevista no artigo 10 da Convenção destinada a evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda, firmada entre o Brasil e aquele país. Dispositivos legais: artigo 10 do Decreto nº 61.899, de 14-12-67; artigo 2º do Decreto Legislativo nº 69, de 14-09-76 artigo 9º da Lei nº 9.249, de 26-12-95.

O DOU de 17-10-01 publicou duas soluções de consultas da 6ª RF, uma com o nº 76 e outra de nº 157. A solução de consulta nº 76 diz que os juros sobre o capital próprio, pagos ou creditados, a sócio residente no Japão, não se enquadram no art. 10 da Convenção Brasil/Japão, sendo, portanto, tributados à alíquota de 15%. A solução de consulta nº 157 diz que altera a de nº 76/01 e define que a tributação dos juros sobre o capital próprio, pagos ou creditados, a sócio residente no Japão, será a alíquota de 12,5%.

No Protocolo da Convenção entre Brasil e Portugal, para evitar a dupla tributação de renda, promulgada pelo Decreto nº 4.012, de 13-11-01, está dito que fica entendido que, para os efeitos do nº 5 do artigo 11, os juros pagos como remuneração sobre o capital próprio, de acordo com a legislação brasileira, são também considerados juros. Como as redações dos artigos que tratam da tributação dos juros nas Convenções com Portugal e Japão definem os juros de modo semelhante, a Convenção com Portugal serve de argumento para os beneficiários residentes no Japão.

Os juros pagos ou creditados, a título de remuneração do capital próprio, a sócio residente no Japão, estão sujeitos à tributação na fonte à alíquota de 12,5% (Solução de Divergência COSIT nº 16, de 10-12-01, no DOU de 27-12-01).

O exame da questão da alíquota aplicável, se de 12,5% ou 15%, sobre os juros de capital próprio pagos ou creditados para sócio ou acionista residente no Japão impescinde da transcrição dos parágrafos 1, 2 e 4 do art. 10 da Convenção Brasil/Japão, redigidos nos seguintes termos:

### Artigo 10

1. Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente no outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado Contratante.

2. Esses juros podem, contudo, ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado Contratante, mas o imposto correspondente não poderá exceder 12,5 por cento do montante bruto dos juros.

4. O termo "juros" usado no presente artigo designa os rendimentos de fundos públicos, de títulos ou debêntures, acompanhados ou não de garantia hipotecária

ou de cláusula de participação nos lucros, e de créditos de qualquer natureza, bem como outros rendimentos que pela legislação tributária do Estado de que provenham, sejam assemelhados aos rendimentos de importâncias emprestadas.

Os parágrafos 1 e 2, onde estão definidos o país contratante que pode tributar e a alíquota máxima de 12,5% aplicável pelo país da fonte pagadora, usam simplesmente a palavra juros. A definição do termo juros encontra-se no parágrafo 4, onde diz que o termo juros usado no presente artigo designa entre outros rendimentos enumerados, inclusive os rendimentos que pela legislação tributária do Estado de que provenham, sejam assemelhados aos rendimentos de importâncias emprestadas.

Aquele parágrafo 4 leva-nos ao exame da natureza dos juros pela legislação brasileira para verificar se essa remuneração é assemelhada ao rendimento de importância emprestada. Os artigos 29 e 30 da IN nº 11, de 21-02-96, dispõem que os juros sobre o capital próprio, pagos ou creditados, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras enquanto os juros recebidos pela pessoa jurídica serão registrados em conta de receita financeira.

A Instrução da Receita Federal define como despesa financeira os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados e como receita financeira os juros recebidos pela pessoa jurídica em razão de participação societária em outras empresas. Só com essas duas definições da legislação tributária brasileira, os juros sobre o capital próprio estão enquadrados no parágrafo 4 do artigo 10 da Convenção assinada entre Brasil e Japão, isto é, os juros sobre capital próprio são assemelhados aos rendimentos de importâncias emprestadas.

Como reforço do entendimento de que os juros sobre o capital próprio são assemelhados aos rendimentos de importâncias emprestadas, vamos examinar a origem do art. 9º da Lei nº 9.249, de 26-12-95, que permite a dedução, como despesa financeira, dos juros sobre o capital próprio pagos ou creditados. Antes da remessa do projeto de lei ao Congresso Nacional, alguns jornais divulgaram a intenção da Receita Federal de dar o mesmo tratamento entre o capital de terceiros e capital próprio. Para isso, uma das hipóteses aventadas era tornar indedutíveis os juros pagos para capitais de terceiros (empréstimos). Isso era inviável pelo vulto dos empréstimos das empresas, inclusive das empresas controladas pelos três poderes públicos.

A única hipótese viável na aplicação da isonomia entre capital próprio e capital de terceiro foi concretizada pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95, isto é, tornou dedutíveis os juros calculados sobre o capital próprio. Isso prova que esses juros são assemelhados aos juros de importâncias emprestadas de que trata o parágrafo 4 do art. 10 da Convenção Brasil/Japão.

## **CONTABILIZAÇÃO DOS JUROS**

O parágrafo único do art. 30 da IN nº 11/96 dispõe que, para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros sobre o capital próprio, pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando creditados à conta de reserva específica, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras.

Aquela determinação é correta porque os juros sobre o capital próprio foram instituídos para dar isonomia entre o capital de terceiros e o capital próprio em termos de dedutibilidade da remuneração. Isso significa que ambos os juros têm a mesma natu-

reza de despesas financeiras. Com a extinção da correção monetária das demonstrações financeiras, a desigualdade agravaria se não fosse instituída a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio.

Alguns tributaristas entendem que os juros sobre o capital próprio são dedutíveis na determinação do lucro real, ainda que não contabilizados no período-base correspondente, desde que escriturados como exclusão no LALUR e sejam contabilizados no período-base seguinte como ajuste de exercício anterior.

Entendemos que a contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida. É diferente de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento.

Algumas empresas chegam ao exagero de efetuar os lançamentos contábeis de juros sobre o capital próprio, a título de ajustes de exercícios anteriores, após dois ou três anos da data de apuração dos resultados, seguida de retificação das declarações de rendimentos. Neste caso está provada a distribuição de lucros acumulados e não de juros sobre o capital próprio.

Por incrível que pareça, o 1º C.C., por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário dizendo que o período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito, ou seja, nada obsta a distribuição acumulada de JCP - desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição (ac. nº 101-96.751/2008 no DOU de 11-08-08). Como a recorrente é uma das maiores empresas do Brasil, certamente o lobby funcionou.

O CARF decidiu, por voto de qualidade, que os juros sobre o capital próprio, como, de regra, as demais despesas, somente podem ser levados ao resultado do exercício a que competirem (ac. 1202-00.348 no DOU de 08-08-11).

A despesa de juros sobre o capital próprio é diferente das demais despesas porque estas são dedutíveis nos quatro anos-calendário seguintes enquanto aquela é dedutível exclusivamente no próprio período de apuração.

As sociedades por ações estão obrigadas, pelo art. 132 da Lei nº 6.404, de 1976, a realizar assembléia ordinária para deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos. O art. 1.078 do Código Civil estendeu aquela obrigação para os demais tipos societários.

Se a assembléia ou reunião dos sócios deliberou destinar parte dos lucros para reservas, a sua distribuição nos anos posteriores jamais pode ser a título de juros sobre o capital próprio. Na distribuição terá que debitar a conta de reservas e creditar Caixa. Então como fazer a exclusão para reduzir a tributação de IRPJ e CSLL? Não há base legal para a exclusão. Não é possível debitar a conta de resultados do ano-calendário da distribuição porque isso deixa de ser pagamento de juros sobre o capital de anos anteriores.

Os Conselheiros do CARF que permitem deduzir juros sobre o capital de anos

anteriores votam sem conhecer a questão porque só o relator examinou o processo. É indispensável examinar o procedimento adotado para reduzir o lucro tributável. O Brasil vai mal em termos de executivo, legislativo e judiciário.

A Solução de Consulta COSIT nº 329 (DOU de 02-12-14), que tem efeito de ato normativo, decidiu que para efeito de apuração do lucro real, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.

## PAGAMENTO OU CRÉDITO DOS JUROS

O art. 88 da Lei nº 9.430/96 revogou o § 9º do art. 9º da Lei nº 9.249/96, que dava opção à pessoa jurídica, em vez de pagar ou creditar os juros aos sócios ou acionistas, aumentar o capital social ou manter o valor dos juros na conta de reserva destinada ao aumento de capital. Com isso, o art. 30 da IN nº 93/97 veio dispor o seguinte:

Art. 30. Somente serão dedutíveis na determinação do lucro real e na base de cálculo da contribuição social os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados aos sócios ou acionistas da pessoa jurídica, descabendo a dedutibilidade nos casos em que sejam incorporados ao capital social ou mantidos em conta de reserva destinada a aumento de capital.

As empresas que não querem distribuir a totalidade dos juros, devem efetuar o crédito dos juros na conta dos sócios ou acionistas e em seguida aumentar o capital com subscrição em dinheiro ou créditos. Não devem escriturar os juros diretamente na conta de reserva para aumento de capital.

## JUROS PAGOS PARA PESSOA JURÍDICA

A vantagem fiscal do pagamento de juros sobre o capital próprio desaparece quando a beneficiária é pessoa jurídica, por vários motivos. A pessoa jurídica, na redistribuição de juros sobre o capital próprio, terá que observar as condições de dedutibilidade, nem sempre possíveis de serem cumpridas.

A redução para zero das alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, de que trata o Decreto nº 5.164, de 2004, substituído pelo Decreto nº 5.442, de 2005, excluiu do benefício os juros sobre o capital próprio. Com isso, as empresas tributadas pelo lucro real pagam PIS e COFINS de 9,25% sobre a receita recebida.

Em alguns grupos empresariais, entre a pessoa jurídica produtiva e a pessoa física investidora encontram-se duas ou três pessoas jurídicas meramente investidoras. Nesta hipótese, o aumento de ônus tributário de 9,25% ocorre em cada pagamento na cadeia de participação societária porque a pessoa jurídica que paga os juros, a despesa financeira não gera nenhum crédito de PIS e COFINS.

O STJ, em recurso repetitivo, REsp 1.200.492- RS no DJe de 22-02-16, decidiu pela incidência de PIS e COFINS em juros sobre o capital próprio recebidos pelas pessoas jurídicas.

---

# 8

## LUCROS DE FILIAL, COLIGADA OU CONTROLADA NO EXTERIOR

---

O art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, instituiu a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. Aquela lei foi alterada pelos art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996, 1º da Lei nº 9.532, de 1997, 21 e 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e diversos artigos da Lei nº 12.973 de 2014.

Com a revogação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, a partir de 01-01-15, a tributação de lucros auferidos no exterior pelas controladas e coligadas está praticamente regulada pela Lei nº 12.973 de 2014. Para melhor compreensão, a matéria foi dividida em três tópicos: controladas, coligadas em paraísos fiscais e coligadas em demais países.

A IN nº 1.520, de 04-12-14, disciplinou a aplicação das Leis nºs 12.973, de 2014, e 13.043, de 2014, com bastante minúcia em seus 44 artigos. Aquela Instrução foi alterada pela IN nº 1.674 de 28-11-16.

A tributação dos rendimentos e ganhos de capital não encontra dificuldade na aplicação prática. Como exemplo de rendimento temos os juros creditados pelas instituições financeiras do exterior em conta corrente ou conta de aplicação financeira mantida por empresa domiciliada no Brasil. Se uma filial ou controlada ou coligada de pessoa jurídica com sede no Brasil auferir juros no exterior, a tributação ocorrerá a título de lucros e não de rendimentos auferidos no exterior.

Quando a pessoa jurídica auferir rendimentos de país com o qual o Brasil mantém acordo para evitar a dupla tributação de renda, é necessário o exame das cláusulas para verificar a tributação de cada rendimento. Assim, por exemplo, em quase todas as convenções está dito que os rendimentos de bens imobiliários são tributáveis no Estado Contratante em que esses bens estiverem situados. Com isso o Brasil não pode tributar esses rendimentos produzidos em país que mantém acordo para evitar a dupla tributação.

Como exemplos de ganhos de capital temos as alienações de imóveis situados no exterior e de participações societárias de pessoas jurídicas com sede no exterior. Nos acordos assinados pelo Brasil para evitar a dupla tributação de renda estão ditos que os ganhos provenientes da alienação de bens imobiliários são tributáveis no Estado Contratante em que esses bens estiverem situados.

Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil, serão computados nos resultados correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que auferidos (art. 9º da IN nº 213/02).

## LUCROS

As maiores dúvidas surgirão na tributação dos lucros das filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior. O Brasil assinou 27 acordos ou convenções para evitar a dupla tributação de renda e em relação aos lucros das empresas as cláusulas dispõem que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados ou só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado.

O Brasil não pode cobrar o imposto de renda sobre o lucro das controladas ou coligadas situadas em país que tem acordo assinado para evitar a dupla tributação de renda. Os acordos não impedem a tributação dos lucros ou dividendos recebidos pelas empresas brasileiras. O aumento de capital da controlada ou coligada não é distribuição de lucro ou dividendo mas o art. 1º da Lei nº 9.532/97 considera como pagamento, fato que contraria os acordos internacionais.

A tributação dos lucros auferidos no exterior, instituída pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95 não resultará em arrecadação significativa, mas tem o mérito de diminuir as fraudes mediante criação de controladas em paraísos fiscais. Dizemos fraudes porque os lucros nos paraísos fiscais eram gerados só no papel, mas que, na maioria das vezes, eram decorrentes de subfaturamento na exportação e superfaturamento na importação de bens ou serviços ou intermediações financeiras em que os lucros ficavam em paraísos fiscais.

Os lucros de participações societárias em sociedade no exterior que não seja controlada ou coligada não estão sujeitos à tributação no Brasil, na redação do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. A definição de coligada e controlada estão no art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976. Na redação atual, são coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-las. É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.

## CONTROLADAS

O art. 76 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.

O registro, pela controladora no Brasil, em subconta individualizada na conta investimentos de parcela dos lucros auferidos pela controlada indireta no exterior é impraticável. Por outro lado, os lucros da controlada indireta estão contidos nos lucros da controlada direta.

O art. 83 equipara a coligada no exterior à controlada para efeitos do momento da

tributação no Brasil. A equiparação ocorre quando a participação em coligada, em conjunto com pessoas físicas ou jurídicas a ela vinculadas, na forma do parágrafo único, possua mais de 50% do capital votante da coligada no exterior.

O art. 77 daquela lei dispõe que a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indiretamente, domiciliada no exterior, equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76. A tributação é exclusivamente da equivalência patrimonial dos lucros, não alcançando demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da investida no exterior.

A tributação, no Brasil, de resultados obtidos pela filial ou sucursal no exterior é igual à das controladas, como dispõe o art. 92 daquela lei.

O art. 78 da lei permite, até o ano-calendário de 2022, consolidar os lucros ou prejuízos das controladas ou coligadas equiparadas às controladas no exterior para efeito de cálculo do lucro a ser computado pela controladora no Brasil. Os incisos I a IV do art. 78 elegeram os casos em que é vedada a consolidação, como controlada situada em país que não mantém com o Brasil tratado ou ato para troca de informações ou esteja em paraíso fiscal.

Quando não houver consolidação, a parcela do lucro de cada controlada deverá ser tributada individualmente na controladora no Brasil da seguinte forma:

- I - se positiva, deverá ser adicionada ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa no exterior; e
- II - se negativa, poderá ser compensada com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo fixados pela Receita Federal.

O art. 86 da Lei nº 12.973, de 2014, permite deduzir do lucro real e da base de cálculo da CSLL os valores referentes às adições, espontaneamente efetuadas, decorrentes da aplicação das regras de preços de transferência, desde que os lucros auferidos no exterior tenham sido considerados na respectiva base de cálculo de IRPJ e CSLL da controladora no Brasil. O seu § 1º elege quatro requisitos que devem ser observados na dedução.

**Dedução do imposto pago no exterior.** O art. 87 da Lei nº 12.973, de 2014, permite à controladora no Brasil deduzir, na proporção de sua participação, o imposto de renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre os lucros computados na determinação do lucro real, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre aqueles lucros.

O art. 87 que permite deduzir, na controladora brasileira, o imposto sobre a renda pago pela controlada no exterior, no seu § 1º considera como imposto sobre a renda o tributo que incida sobre lucros, independente da denominação oficial adotada, do fato de ser de competência de unidade da federação do país de origem, inclusive quanto ao imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído para a controladora brasileira.

Para efeito de dedução do imposto pago no exterior, o § 1º do art. 25 da IN nº 1.520, de 04-12-14, dispõe que considera-se imposto sobre a renda pago no exterior o imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído para a controladora brasileira. O

problema é que a distribuição efetiva de lucros ocorre nos anos seguintes ao da apuração.

O Brasil ao tributar os lucros apurados pela controlada no exterior no mesmo ano-calendário da apuração, independente de distribuição efetiva, tenha ou não tratado, não pode tributar novamente os lucros efetivamente distribuídos. Com isso, o imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído não poderia ser compensado pela controladora brasileira.

O art. 89 da Lei nº 12.973, de 2014, na redação do art. 96 da Lei nº 13.043, de 2014, dispõe que a controladora domiciliada no Brasil poderá considerar como imposto pago, para fins de dedução, o imposto sobre a renda retido na fonte no Brasil e no exterior, na proporção de sua participação, decorrente de rendimentos recebidos pela controlada no exterior. A apuração e o controle do imposto retido na fonte sobre os rendimentos auferidos pela controlada no exterior podem ser impraticáveis.

No caso de consolidação de duas ou mais controladas, deverá ser considerado para efeito da dedução, o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas cujos resultados positivos tiveram sido considerados.

O saldo do imposto de renda pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do IRPJ e do adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSLL, devida em virtude da adição à sua base de cálculo dos lucros oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

O § 9º daquele art. 87 repete o absurdo da legislação anterior dispondo que para fins de dedução, o documento relativo ao imposto sobre a renda pago no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo consulado da embaixada brasileira no país em que for devido o imposto. É absurdo porque o Brasil não tem o poder de determinar que órgão público estrangeiro cumpra obrigação tributária acessória não prevista em tratado ou convenção.

O § 2º do art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996, como alternativa dispõe que para efeito da compensação do imposto pago no exterior, a pessoa jurídica, com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, ficando dispensada da obrigação de que trata o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio de documento de arrecadação apresentado.

Do imposto devido sobre os lucros oriundos do exterior não será permitida qualquer destinação ou dedução a título de incentivo fiscal.

**Crédito presumido de imposto.** O § 10 do art. 87 da Lei nº 12.973, de 2014, na redação do art. 109 da Lei nº 13.043, de 2014, concede, até o ano-calendário de 2022, para a controladora no Brasil a dedução de até 9%, a título de crédito presumido sobre a renda incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real, relativo a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades de fabricação de bebidas e de produtos alimentícios e de construção de edifícios e de obras de infraestrutura, além das demais indústrias em geral.

A Portaria nº 427, de 25-09-14, ampliou o crédito presumido de 9% para os investimentos realizados pelas controladas no exterior que realizem as atividades de:

- I - indústria de transformação;
- II - extração de minérios; e

- III - de exportação, sob concessão, de bem público localizado no país de domicílio da controlada.

**Prejuízo da controlada.** O § 2º do art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que o prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior referente aos anos-calendário anteriores à produção de efeitos desta Lei poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Receita Federal.

**Dispensa de tributação.** O § 3º do art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, dispensa a tributação, na controladora ou coligada domiciliada no Brasil, da parcela do lucro auferido pela controlada ou coligada no exterior, correspondente a diversas atividades como afretamento, arrendamento mercantil operacional, aluguel, empréstimos de bens ou prestação de serviços diretamente relacionados à prospecção e exploração de petróleo e gás, em território brasileiro. O § 4º restringe a dispensa de tributação.

**Pagamento de IRPJ e CSLL.** O art. 90 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que à opção da pessoa jurídica, o imposto sobre a renda e a CSLL devidos decorrentes do resultado considerado na apuração da pessoa jurídica no Brasil, nos termos dos arts. 77 a 80 e 82, poderão ser pagos na proporção dos lucros distribuídos nos anos subsequentes ao encerramento do período de apuração a que corresponder, observado o oitavo ano subsequente ao período de apuração para a distribuição do saldo remanescente dos lucros ainda não oferecido a tributação, assim como a distribuição mínima de 12,5% no primeiro ano subsequente ao da apuração.

O valor do pagamento a partir do segundo ano subsequente será acrescido de juros calculados com base na taxa Libor, na forma do § 4º daquele art. 90. O art. 91 fixa as condições para à opção de que trata o art. 90.

## COLIGADAS EM PARAÍSO FISCAIS

No caso de coligada situada em paraíso fiscal ou esteja sujeita a regime de subtributação, isto é, tributação com alíquota do imposto inferior a 20%, os arts. 81 e 82 da Lei nº 12.973, de 2014, determinam que o lucro por ela apurado deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da investidora no Brasil, no balanço de 31 de dezembro do ano-calendário da apuração. Essa forma de tributação tem amparo em decisão do STF em relação à legislação anterior.

O prejuízo sofrido pela coligada no exterior poderá ser compensado com os lucros futuros dessa coligada, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Receita Federal.

A Lei nº 12.973, de 2014, em nenhum artigo permite a compensação do imposto de renda pago sobre os lucros da coligada situada em paraíso fiscal mas o art. 26 da IN nº 1.520, de 04-12-14, permite compensar o imposto pago sobre os lucros.

## COLIGADAS EM DEMAIS PAÍSES

O art. 81 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior, exceto em paraíso fiscal, serão computados na

determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Os lucros serão considerados disponibilizados:

- I - na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da coligada;
- II - na contratação de operação de mútuo, se a mutuante, coligada, possuir lucro ou reservas de lucros; ou
- III - no adiantamento de recursos efetuado pela coligada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

O § 2º elenca os fatos considerados como creditado o lucro ou pago o lucro, entre eles o aumento do capital da coligada. Os lucros da coligada equiparada à controlada são tributados como produzidos pelas controladas.

Enquanto o lucro da coligada não for disponibilizado não ocorre tributação no Brasil. O aumento de capital da coligada no exterior com os lucros é considerado disponibilização.

A Lei nº 13.259, de 16-03-16, acresceu o art. 82-A na Lei nº 12.973, de 2014, dando opção para a coligada não equiparada à controladora para tributação, no Brasil, de lucros apurados independente de disponibilização.

O art. 88 daquela lei permite que a investidora no Brasil deduza do IRPJ ou da CSLL devidos o imposto de renda retido na fonte, pela coligada no exterior, incidente sobre os dividendos que tenham sido computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que a sua coligada se enquadre nas condições previstas no art. 81, observados os limites previstos nos §§ 4º e 8º do art. 87. A dedução é permitida quando a coligada no exterior não estiver em paraíso fiscal ou submetida a tributação com alíquota do imposto inferior a 20%.

Se a retenção do imposto sobre os lucros disponibilizados pela coligada no exterior ocorrer em momento posterior àquele em que tiverem sido considerados no resultado da investidora no Brasil, a dedução somente poderá ser feita no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a retenção, respeitados os limites.

A Lei nº 12.973, de 2014, em nenhum artigo permite a dedução, no Brasil, do imposto de renda pago sobre os lucros da coligada no exterior, ainda que não seja em paraíso fiscal. A lei pratica injustiça se o país da coligada tributa o lucro apurado e não tributa a distribuição de dividendos. Nesta hipótese o Brasil tributa os dividendos mas não permite qualquer dedução de imposto pago no exterior.

## **PAÍSES COM ACORDO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA**

Em todas as convenções para evitar a dupla tributação de renda assinadas pelo Brasil há um artigo que trata da tributação de lucros das empresas, normalmente, redigido do seguinte modo:

Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empre-

sa exercer sua atividade desse modo, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que fossem imputáveis a esse estabelecimento permanente.

Em todas as convenções há, também, um artigo dispondo sobre a tributação de dividendos pagos, com a seguinte redação:

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão tributados nesse outro Estado.

Todavia, os dividendos podem ser tributados no Estado em cujo território a sociedade que paga os dividendos tem seu domicílio fiscal e em conformidade com a legislação desse Estado, mas o imposto estabelecido não pode exceder 15% do montante bruto dos dividendos.

Note-se pelos dois artigos transcritos que a competência para cobrar o imposto de renda sobre os lucros das empresas é exclusivamente do país em que esteja situada a empresa. A tributação dos dividendos pagos (incluídos os lucros de outras formas societárias) será feita primeiramente pelo país da fonte pagadora, mas a alíquota do imposto não poderá ser superior à da convenção. O país recebedor do dividendo poderá cobrar o imposto sem limitação de alíquota, mas terá que deduzir o imposto cobrado no outro país.

Nenhuma empresa industrial, comercial, ou de determinado tipo de serviços, de qualquer país, tem possibilidade de distribuir a totalidade dos lucros apurados no balanço anual. Com isso, o valor do dividendo ou lucro distribuído é sempre menor que o montante do lucro apurado em balanço. O Brasil, ao tributar a totalidade do lucro apurado pela controlada ou coligada estabelecida em país que tem acordo para evitar a dupla tributação de renda, está desobedecendo à convenção.

**Alterações da Lei nº 12.973 de 2014.** Quando a controlada estiver em país com tratado para evitar a dupla tributação de renda, juridicamente a tributação dos lucros não muda com a Lei nº 12.973, de 2014. Pelos tratados o Brasil pode tributar somente os lucros efetivamente distribuídos pelas controladas.

O art. 98 do CTN dispõe que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. Isso significa que os tratados são de hierarquia superior que a das leis internas. A questão fica para a decisão definitiva do STF.

O art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, tributa a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto de renda. Essa orientação é da Receita Federal constante da Solução de Consulta Interna nº 18, onde está dito que a tributação não viola os tratados internacionais porque o Brasil não está tributando os lucros da sociedade no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos sócios brasileiros através da equivalência patrimonial.

O CARF, também, tem decidido que no contexto dos tratados, os dividendos pagos correspondem a lucros distribuídos aos sócios da empresa. Por força da MP nº 2.158-35, de 2001, os lucros apurados pela controlada no exterior são considerados distribuídos por ficção legal, incorporados ao patrimônio da contribuinte brasileira via método da equivalência patrimonial (ac. 1402-00.391 no DOU de 18-10-11 e 1101-00.365 no DOU de 30-03-12).

As decisões da Receita Federal e do CARF contrariam os tratados que permitem a

tributação dos lucros efetivamente distribuídos e não por ficção. Alguns tributaristas têm dito que os países com tratados podem impor represálias ao Brasil. Puro engano porque os dois únicos prejudicados com a tributação são o Brasil e as empresas brasileiras.

## PAÍSES SEM ACORDO SOBRE TRIBUTAÇÃO DE RENDA

A Lei Complementar nº 104, de 10-01-01, que alterou a Lei nº 5.172/66 (CTN), acrescentou o § 2º no art. 43 com a seguinte redação:

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

A redação é infeliz, porque lucro é diferente de receita ou rendimento. O dividendo é rendimento, mas o lucro, não. A redação seria melhor se tivesse dito receitas, rendimentos ou lucros gerados no exterior. Vamos considerar que os lucros de controlada ou coligada estejam compreendidos no rendimento.

O art. 43 do CTN dispõe que 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 de renda ou proventos, mas seu § 2º criou uma exceção para as receitas ou rendimentos do exterior. Com isso, tratando-se de receitas ou rendimentos do exterior, a lei pode fixar outro momento para a ocorrência do fato gerador, diferente da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, na forma do *caput* do art. 43 do CTN.

**Controlada em país sem tratado.** Quando a controlada estiver em país sem tratado, os lucros podem ser tributados na controladora brasileira no próprio ano-calendário da apuração. Não há nenhum impedimento legal. A dedução do imposto pago pela controlada no exterior e a forma de pagamento do saldo segue as regras das controladas em geral.

## PREJUÍZO CONTÁBIL DA CONTROLADA OU COLIGADA

O § 5º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe expressamente que os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil. Se o prejuízo da controlada ou coligada no exterior pudesse ser compensado com o lucro da investidora no Brasil, ocorreria dupla dedução do mesmo prejuízo, uma vez na investida e outra vez na investidora.

O prejuízo contábil sofrido pela controlada ou coligada no exterior não poderá ser compensado, pela investidora, com o lucro apurado no Brasil. O prejuízo é deduzido do lucro futuro da controlada ou coligada no exterior, seja em país com ou sem acordo para evitar a dupla tributação.

A compensação de prejuízos apurados pelas coligadas e controladas no exterior com lucros futuros das próprias coligadas e controladas estão previstas na Lei nº 12.973 de 2014. Para o aproveitamento de resultados negativos, a investidora brasileira terá que informar, através de demonstrativo, os prejuízos de cada controlada ou coligada, a ser enviado para a Receita Federal nos prazos fixados nas instruções normativas.

## CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA

O imposto de renda de 15% e o adicional de 10% devidos no Brasil, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, serão calculados juntamente com o imposto e adicional devidos, correspondentes às operações praticadas no Brasil. O imposto de renda pago no exterior sobre os lucros, rendimentos ou ganhos de capital poderá ser compensado no Brasil, independente da denominação oficial adotada no país e do fato de ser de competência do poder central ou local. Com isso, se no país de origem do lucro tiver incidência do imposto de renda federal, estadual ou municipal, todos serão compensáveis no Brasil (arts. 13 e 14 da IN nº 213/02).

A compensação do imposto pago no exterior será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real. O imposto pago no exterior sobre rendimentos e ganhos de capital será sempre de 100%, observada a limitação a ser examinada a seguir. Isso porque a totalidade do rendimento ou ganho de capital será obrigatoriamente computada na apuração do lucro real em 31 de dezembro do período-base em que for auferido.

O imposto pago no exterior, para efeito de compensação, será convertido em Reais pela taxa cambial da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central na data do efetivo pagamento. Se a moeda do país em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, a conversão será feita através do dólar americano.

O valor do imposto pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional devidos, no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos no lucro real. Se o lucro real, antes da adição dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, já era positivo, basta fazer dois cálculos do imposto devido na declaração, um antes da adição e outro depois da adição dos lucros. A diferença entre os dois cálculos é o limite para a compensação do imposto pago no exterior. Se o imposto pago no exterior for menor que a diferença, o pagamento é obrigatório. Se o imposto pago no exterior for maior que a diferença, o excedente não poderá ser compensado com IRPJ.

O imposto de renda e o adicional na declaração de rendimentos, sem adição dos lucros auferidos no exterior, foram de R\$ 10.000,00 enquanto que, com a inclusão dos lucros auferidos no exterior, o imposto é de R\$ 12.000,00. Nesta hipótese, se o imposto pago no exterior foi de R\$ 3.000,00, o excedente de R\$ 1.000,00 não poderá ser compensado.

Quando a pessoa jurídica no Brasil tiver prejuízos fiscais de anos-calendário anteriores para serem compensados com os lucros do exterior, o limite apurado pela diferença de valores apurados nos dois cálculos não é o correto porque o limite permitido pela lei é maior. A distorção ocorre porque parte dos lucros do exterior está sendo compensado com prejuízo fiscal. Neste caso, se o lucro real após a compensação de prejuízo fiscal tem incidência de adicional, a melhor solução é apurar o limite de compensação do imposto pago no exterior mediante aplicação da alíquota de 25% sobre o lucro do exterior adicionado na determinação do lucro real.

O imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem

computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil. Aplica-se à compensação do imposto a que se refere este artigo o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (art. 9º da MP nº 2.158-35/01).

Uma empresa brasileira por exemplo, tem controlada em paraíso fiscal que não cobra imposto de renda sobre o lucro. A controladora, ao pagar juros sobre empréstimos para a controlada, reteve e recolheu o imposto na fonte de 25%. Como os lucros da controlada não estão sujeitos ao imposto de renda, por estar em paraíso fiscal, o imposto na fonte de 25% não foi utilizado. O art. 9º da MP nº 2.158-35/01 permite que aquele imposto de 25% seja compensado pela controladora no Brasil com o imposto devido sobre os lucros da controlada no ano da disponibilização.

O art. 15 da Lei nº 9.430/96 veio dispor que a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir, de fonte no exterior, receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente poderá compensar o imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante, observado o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249/95.

## CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Até a vigência da MP nº 1.858-8, de 27-08-99, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil estavam sujeitos exclusivamente ao imposto de renda. O art. 21 daquela MP (atual nº 2.158-35/01) estendeu a tributação também para a incidência da CSLL.

O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição (art. 21, parágrafo único da MP nº 2.158-35/01).

Uma empresa, por exemplo, tem R\$ 1.000,00 de imposto de renda devido sobre os lucros disponibilizados pela sua controlada no exterior sobre os quais foi pago o imposto de R\$ 1.200,00. Nesta hipótese, essa empresa poderá compensar até o saldo de R\$ 200,00 com a CSLL devida sobre os lucros do exterior.

O art. 15 da IN nº 213, de 07-10-02, dispõe que o saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos **lucros, rendimentos e ganhos de capital** oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa alteração. A Instrução aumentou a base de cálculo da CSLL porque a lei só menciona **lucros**.

O art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, dispõe que para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo do Brasil para evitar dupla tributação de renda abrangem a CSLL. Isso vale, também, para os acordos em forma simplificada firmados com base no art. 30 do Decreto-lei nº 5.844 de 1943.

## IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR NÃO COMPENSADO NO ANO

Os §§ 15 a 20 do art. 14 da IN nº 213, de 07-10-03, não foram revogados expressamente, mas como os §§ 14 a 19 do art. 30 da IN nº 1.520, de 04-12-14, disciplinam a mesma questão com algumas alterações, os §§ 15 a 20 da Instrução anterior estão revogados. Os §§ 14 a 19 do art. 30 da nova Instrução dispõem:

§ 14. O tributo pago sobre lucros auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

§ 15. Para efeito do disposto no § 14, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 16. O cálculo referido no § 15 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de 15% (quinze por cento), se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), se exceder.

§ 17. Na hipótese de lucro positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 16, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 18. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 16 e 17, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 19. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do § 13, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

A permissão para compensar nos anos-calendário seguintes o imposto de renda pago no exterior não tem base legal mas se a empresa fizer a compensação o fisco terá que aceitá-la por estar em ato normativo. A permissão anterior era aplicável para o imposto de renda cobrado no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital. Na nova Instrução a permissão é somente para o Imposto cobrado sobre os lucros. Essa alteração equivocada prejudica a investidora brasileira que tem redução no prejuízo fiscal a compensar.

O imposto de renda retido no exterior sobre serviços prestados diretamente pela empresa brasileira não era aproveitável nos anos seguintes e a vedação continua na nova Instrução. Isso tem razão porque o resultado de serviços prestados diretamente no exterior não é apurado em separado no Brasil. O custo dos serviços prestados diretamente pode ser até maior que o valor da receita.

Como o imposto pago no exterior não é restituível em dinheiro e nem compensável com outros tributos, o valor compensável nos anos-calendário seguintes não compõem o saldo credor no DIPJ, sendo controlado na parte **B** do Lalur como determina a Instrução.

A permissão para compensar, nos anos seguintes, o imposto de renda pago no exterior sobre lucros não tem base legal mas a Instrução pratica justiça porque aqueles lucros estão reduzindo o prejuízo fiscal das operações no Brasil. A compensação permitida não é de imposto mas de prejuízo fiscal e por esse motivo não tem prazo decadencial para compensação.

Aquela situação somente ocorre quando o prejuízo fiscal da empresa investidora no Brasil é reduzido pelo lucro obtido no exterior. A Instrução está apenas mandando restabelecer o prejuízo fiscal da empresa brasileira, porque o imposto pago no exterior não é restituível.

Com o restabelecimento do prejuízo fiscal sofrido em operações no Brasil, o imposto pago no exterior é considerado utilizado no pagamento do valor adicionado. Com isso, o valor controlado na parte **B** do Lalur deveria ser utilizado pelas regras de compensação de prejuízo fiscal, inclusive com limitação de 30% do lucro real.

O restabelecimento de prejuízo fiscal deve ser proporcional ao imposto pago no exterior. Se o lucro de controlada em paraíso fiscal não pagou imposto de renda, nada de prejuízo fiscal deve ser recomposto. Se o lucro do exterior pagou imposto, a falta de restabelecimento do prejuízo fiscal equivale a dupla tributação.

No cálculo do valor do imposto a ser transferido para anos-calendário seguintes, a Instrução comete equívoco ao dispor que se o lucro do exterior computado no lucro real não excedeu o limite de isenção do adicional (R\$ 240.000,00 no ano) aplica a alíquota de 15%. Se exceder, manda aplicar a alíquota de 25% quando o correto seria aplicar 25% sobre o excedente.

## **SERVIÇOS PRESTADOS DIRETAMENTE NO EXTERIOR**

O art. 15 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir, de fonte no exterior, receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente poderá compensar o imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante, observado o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995.

No lucro real o único limite a ser observado na compensação é de 25%, sendo 15 % de imposto de renda e 10% de adicional. Se o imposto retido no exterior for superior a 25% o valor excedente não poderá ser compensado. Como não é possível contabilizar em separado os custos e as despesas incorridos na prestação de serviços ao exterior, não é possível apurar os lucros em separado.

No caso de lucro presumido, é possível calcular o imposto de renda devido antes e depois da inclusão das receitas do exterior porque o lucro presumido é calculado mediante aplicação do percentual sobre a receita dos serviços prestados.

No caso de imposto de renda pago no exterior sobre serviços prestados diretamente a base de cálculo da compensação está alargada porque a alíquota de 15% e adicional de 10% é aplicada sobre a receita, sem dedução de custos e despesas operacionais relativos àquela receita. Com isso é razoável o saldo de imposto de renda não compensado não ser compensável com a CSLL devida e nem ser compensável com o imposto de renda dos anos seguintes.

No caso de serviços prestados diretamente ao exterior pode ocorrer a hipótese de lucro ser negativo quando a receita é menor que os custos e as despesas gerais incorridas para obter aquela receita, computados na apuração dos lucros das operações no mercado interno. Com isso, não se pode afirmar que o prejuízo fiscal dessas operações está sendo absorvido com lucro das receitas de serviços do exterior.

## **RESULTADO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL**

A IN nº 38, de 27-06-96, que vigorou até 07-10-02 dispunha que a contrapartida do ajuste de investimento no exterior, avaliado pelo método da equivalência patrimonial não será computada na determinação do lucro real. Tinha como base legal o § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249 de 1995.

Com a vigência do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, o art. 7º da IN nº 213, de 2002, passou a tributar a contrapartida da equivalência patrimonial calculada sobre patrimônio de controlada ou coligada no exterior. A Solução de Consulta Interna nº 18 decidiu pela legalidade dessa tributação, mesmo na existência de tratado. O CARF, em dois julgados, manteve por voto de qualidade a tributação da contrapartida do ajuste da equivalência patrimonial dizendo ocorrer distribuição de lucros ou dividendos por ficção.

A Lei nº 12.973, de 2014, manteve a tributação da contrapartida do ajuste da equivalência patrimonial apenas em controladas ou coligadas equiparadas à controlada no exterior, não se aplicando para as coligadas, não fazendo distinção entre controladas em país com ou sem tratado.

Tributar a contrapartida da equivalência patrimonial de controlada no exterior, em país com tratado, é totalmente ilegal, mas nenhum país estrangeiro vai questionar porque os únicos prejudicados são as empresas brasileiras. O objetivo é arrecadação.

## VARIAÇÃO CAMBIAL DE INVESTIMENTO NO EXTERIOR

No DOU de 08-05-03 foram publicadas as Soluções de Consultas nºs 54 e 55 da 9ª RF definindo que a contrapartida de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras, coligadas ou controladas que não funcionem no País, decorrente da variação cambial, não será computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

O 1º C.C. decidiu pelos ac. nº 101-95.302/2005 e 101-95.304/2005 (DOU de 16-03-06) que tendo em vista as razões contidas na mensagem de veto ao art. 46 do projeto de conversão da MP 135/03, a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável, indicando necessidade de lei expressa nesse sentido.

O CARF tem decidido que descabe a tributação da variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial (ac. nºs. 1402-00.213 no DOU de 19-04-11, 1102-00.117 no DOU de 20-09-10, 1402-00.433 no DOU de 22-06-11, 1302-00.506 no DOU de 08-08-11 etc). No primeiro acórdão, por unanimidade de votos, decidiu que a variação cambial compõe a equivalência patrimonial.

Tanto a Solução de Consulta como a Delegacia de Julgamento e o CARF estão cometendo equívoco de interpretação. Isso porque a variação cambial passiva de investimento em controlada ou coligada no exterior é indedutível mas a receita de variação cambial desse investimento é tributável.

Não há nenhuma lei que obriga a empresa investidora a efetuar o ajuste da variação cambial sobre aquele investimento. A lei obriga a fazer o ajuste pela variação cambial somente para os ativos financeiros no exterior como depósitos em bancos, aplicações financeiras, créditos decorrentes de fornecimento de mercadorias etc. Se a empresa faz o ajuste em controlada é por mera liberalidade. Com isso, a despesa resultante de ajuste por mera liberalidade não é dedutível, por não se enquadrar como necessária à atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora, a que se *refere* o art. 299 do RIR/99.

A variação cambial ativa, apesar de decorrer de ato por mera liberalidade, é tributável porque a contrapartida do aumento de valor do investimento, pela regra contábil, terá que ser contabilizada em conta de resultado. A exclusão de qualquer valor do lucro líquido do período de apuração, na determinação do lucro real, de acordo com o art.

250 do RIR/99, somente poderá ser feita na existência de lei autorizativa. Como não há lei autorizando a exclusão da variação cambial ativa de investimento em controlada ou coligada no exterior, a exclusão é indevida.

A variação cambial ativa, ainda que seja contabilizada diretamente no patrimônio líquido, continua tributável pelo art. 249 do RIR/99, ainda que destinada a reservas, lucros suspensos, aumento de capital etc.

Em vários acórdãos do 1º CC e do CARF está dito que há necessidade de lei expressa que tribute a variação cambial de investimento em controlada ou coligada no exterior. Puro engano porque no lucro real não há ganho ou receita não tributável sem lei. Para exclusão de ganho ou receita da tributação há necessidade de lei expressa.

Se o art. 46 da Lei nº 10.833, de 2003, não tivesse sido vetado, a despesa de variação cambial de investimento em controlada ou coligada no exterior passaria a ser dedutível mas o veto não teve consequência para a variação cambial ativa que já era tributável.

A decisão do CARF dizendo que a variação cambial de investimento em controlada ou coligada no exterior compõe a equivalência patrimonial é equivocada.

Na época que vigorava a correção monetária do balanço, a Receita Federal expediu a revogada IN nº 98 de 1987. Por essa Instrução, primeiro fazia a equivalência patrimonial, depois a correção monetária do balanço e por último, por liberalidade, a variação cambial do investimento.

A CVM expediu a Instrução nº 170, de 1992, dispondo no art. 2º que será considerado como resultado operacional de equivalência patrimonial o valor da diferença entre a variação cambial de investimento no exterior e a correção monetária contabilizada à conta de investimento, na investidora ou controladora.

A Instrução CVM nº 247, de 1996, revogou aquele art. 2º e no art. 16 veio dispor:

Art. 16. A diferença verificada, ao final de cada período, no valor do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, deverá ser apropriada pela investidora como:

I - receita ou despesa operacional, quando corresponder:

- a) a aumento ou diminuição do patrimônio líquido da coligada e controlada, em decorrência da apuração de lucro líquido ou prejuízo no período;
- b) a variação cambial de investimento em coligada e controlada no exterior.

II - .....

Tanto pela Instrução da Receita Federal como da CVM, a equivalência patrimonial decorre exclusivamente do lucro ou prejuízo contábil da controlada ou coligada no exterior, enquanto a variação cambial decorre da alteração do valor de investimento da investidora no Brasil. Com isso fica provado que a variação cambial do investimento não faz parte do ajuste da equivalência patrimonial.

A prova poderá ser obtida em números no seguinte exemplo: uma empresa brasileira constitui controlada no exterior em 100% do capital de 1.000 dólares à taxa cambial de R\$ 1,50. No primeiro exercício o lucro contábil da controlada foi zero, conseqüentemente o resultado da equivalência patrimonial, também, foi zero. Se a taxa cambial passou para R\$ 1,70 e a investidora, por liberalidade, fez o ajuste do investimento pela variação cambial obteve receita de R\$ 200,00. Essa receita não decorreu de equivalência patrimonial que foi zero.

O STJ está incorrendo no mesmo equívoco mas trata-se de órgão judicial que

julga tributos federais, estaduais e municipais e que não tem obrigação de conhecer contabilidade e nem de equivalência patrimonial. Diferente é o CARF cujas câmaras julgam exclusivamente IRPJ e CSLL.

O argumento de que a variação cambial ativa, decorrente de ajuste do investimento em controlada ou coligada, não é tributável porque o ganho ainda não se realizou pela venda do investimento, não tem base legal. Qualquer valor de receita para diferir a tributação terá que ter lei, como ocorre com reserva de reavaliação, lucro inflacionário não realizado, venda a longo prazo de ativo permanente etc. Por outro lado, a receita de variação cambial contabilizada no resultado pode ser imediatamente distribuída como dividendo.

A variação cambial ativa continua a ser tributável, ainda que o STF decida pela inconstitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, para tributar lucros da controlada e coligada no exterior, antes da efetiva distribuição, por não ser lucro apurado no exterior.

Por culpa do § 1º do art. 7º da IN nº 213, de 2002, a fiscalização comete o equívoco de tributar o resultado positivo da equivalência patrimonial. O fisco teria que tributar a variação cambial ativa do investimento apurado em separado da equivalência patrimonial. Se a investidora fez a variação cambial antes da equivalência patrimonial, o fisco terá que refazer os cálculos.

A Solução de Consulta COSIT nº 34 (DOU de 29-05-15), que tem efeito de ato normativo, diz que a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, relativa à variação cambial, não deve ser computada na determinação do lucro real. É outro equívoco da Receita Federal.

## **NORMAS DA LEGISLAÇÃO**

O art. 25 da lei nº 9.249/95 dispõe que as filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira. Essa regra preocupou bastante as empresas enquadradas na situação descrita, por entenderem que o termo segundo as normas da legislação brasileira implicaria observar inclusive quanto aos limites e condições de dedutibilidade de custos e despesas.

O art. 6º da IN nº 213/02 dispõe que as demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio. Inexistindo normas expressas, as demonstrações financeiras deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

As contas e subcontas das demonstrações financeiras, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo normas da legislação comercial brasileira. Essas demonstrações financeiras deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da empresa brasileira.

O § 7º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, acrescido pelo art. 95 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio.

Do imposto devido correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior não será admitida qualquer destinação ou dedução a título de

incentivo fiscal. Com isso, todos os incentivos fiscais terão que ser calculados sobre o imposto devido sem a inclusão de lucros, rendimentos ou ganhos auferidos no exterior (art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996).

## **TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL**

O art. 27 da Lei nº 9.249/95 dispõe que as pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real. Com isso, a pessoa jurídica no Brasil pode continuar no regime de lucro presumido, ainda que tenha controlada, coligada, filial ou sucursal no exterior, desde que estas não tenham lucros. Vide Solução de Consulta nº 24 da 8ª RF no DOU de 06-03-09.

A obrigatoriedade de a pessoa jurídica ser tributada com base no lucro real deveria estar restrita para aquela que tivesse filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior. Não tem sentido estender a obrigatoriedade do lucro real para a pessoa jurídica que tivesse rendimento ou ganho de capital no exterior.

A empresa exportadora de mercadorias ou serviços para o exterior, tributada com base no lucro presumido, pode ter necessidade de manter conta bancária no exterior que paga juros. A restrição pelo lucro presumido ou SIMPLES deveria ser somente para as empresas que tiverem lucro auferido no exterior, sem abranger rendimentos e ganhos de capital.

A hipótese de obrigatoriedade de tributação com base no lucro real prevista no inciso III do art. 14 da Lei nº 9.718/98 não se aplica à pessoa jurídica que auferir receita da exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior (ADI nº 5, de 31-10-01).

## **ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA**

O 1º CC decidiu que na alienação de participação em empresa sediada no exterior há o emprego de lucros da coligada no exterior, em favor da coligada no Brasil, o que configura hipótese de disponibilização (ac. nº 103-23.465/2008 no DOU de 03-09-08). Com apenas um voto vencido foi mantida a tributação.

A decisão foi equivocada porque, ao tributar o ganho de capital na alienação de participação em coligada ou controlada no exterior e tributar o lucro acumulado como disponibilizado, estará tributando duas vezes o mesmo fato econômico, tenha ou não acordo para evitar a dupla tributação.

Se uma empresa, no Brasil, tem coligada ou controlada em país com o qual o Brasil tem acordo para evitar a dupla tributação de renda, os lucros apurados não são tributáveis no Brasil enquanto não distribuídos. Se a alienação da participação societária ocorrer antes da distribuição de lucros, a única tributação é sobre o ganho de capital que na composição do preço de venda estão computados os lucros acumulados. Se a venda ocorrer após a distribuição de lucros, o preço de venda é inferior ao do antes da distribuição de lucros. Esse fato é nitidamente notado nas operações nas bolsas de valores.

Tiveram decisão idêntica nos ac. nºs 105-17.205/2008 no DOU de 06-03-09 e 101-96.601/2008 no DOU de 28-01-09. Nesse último, o recurso voluntário foi negado pelo voto de qualidade, ou seja, o Presidente desempatou.

---

# 9

## PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS PARA OU DO EXTERIOR

---

Com a Lei nº 9.430, de 27-12-96, a legislação do imposto de renda regulou pela primeira vez a questão dos preços de transferências internacionais de bens, serviços, direitos e juros. Foi um grande passo para diminuir o superfaturamento nas importações e subfaturamento nas exportações, na maioria das vezes não se tratando de elisões lícitas, mas de fraudes até grosseiras. Com a lei que define os preços de transferências, o risco de as empresas desonestas serem autuadas é grande.

A legislação dos preços de transferências da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterada pelas leis nºs 9.959, de 2000, 10.451, de 2002, 10.637, de 2002, 11.727, de 2008, 12.715, de 2012 e pela MP nº 2.158, de 2001. A Portaria nº 222, de 24-09-08, dispõe sobre os pedidos de alteração de percentuais de que tratam os arts. 18 e 19 da Lei nº 9.430 de 1996. A IN nº 1.312, de 28-12-12, disciplinou a matéria.

As regras dos preços de transferências só se aplicam nas operações realizadas entre pessoa jurídica ou física residente no Brasil e pessoa jurídica ou física vinculada residente no exterior, em país não considerado paraíso fiscal ou entre pessoa jurídica ou física residente no Brasil e qualquer pessoa jurídica ou física vinculada ou não, residente em país considerado paraíso fiscal.

A grande maioria das operações de importações ou exportações de bens, serviços, direitos e juros é praticada com pessoas jurídicas não vinculadas, residentes em países não considerados paraísos fiscais, e por isso operações não abrangidas pela regra. Assim, se uma empresa brasileira importa bem de empresa não vinculada, residente na França ou Alemanha, essa operação não está sujeita às regras dos preços de transferências. Em volume de valores, todavia, as operações de importação ou exportação praticadas com empresas vinculadas, residentes em países não considerados paraísos fiscais, é grande. Isso torna mais fácil a tarefa da fiscalização da Receita Federal que precisa criar corpo pessoal especializado nessa questão.

A decisão COSIT nº 12, de 19-07-00, republicada no DOU de 21-09-00, diz que aplicam-se os ajustes previstos na Lei nº 9.430/96 em matéria de Preços de Transferência. Não há contradição entre o art. 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE que trata dos preços de transferências nas convenções –, e os arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96, que inserem os preços de transferências na legislação fiscal brasileira.

A redação original dizia ainda que não há prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna. Essa afirmação contrariava o disposto no art. 98 do CTN.

O art. 4º da Lei nº 10.451, de 10-05-02, prescreve que as disposições relativas a

preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22 da Lei nº 9.430/96 aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país ou dependência cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.

A COSIT decidiu que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido não precisam observar a legislação de preços de transferência nas importações de bens e serviços mas estão sujeitas a essa legislação para as exportações (Solução de Consulta nº 5 no DOU de 06-06-03).

## PARAÍÇOS FISCAIS

O art. 24 da Lei nº 9.430/96 define como paraíso fiscal o país que não tributa a renda ou que a tributa à alíquota máxima inferior a 20%. Assim, qualquer operação feita entre pessoa jurídica residente no Brasil e pessoa jurídica ou física, vinculada ou não, residente em paraíso fiscal, está sujeita às regras de preços de transferências.

O art. 22 da Lei nº 11.727, de 2008, acresceu, ao art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, o § 4º dizendo que considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes. Esses países ou dependências, para efeitos da lei de preços de transferência, são considerados paraísos fiscais.

O art. 23, daquela lei acresceu à lei nº 9.430, de 1996, os arts. 24-A e 24-B dispendo:

Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características (art. 30 da Lei nº 11.941, de 2009):

- I - não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20%;
- II - conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:
  - a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;
  - b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;
- III - não tribute, ou a faça em alíquota máxima inferior a 20%, os rendimentos auferidos fora de seu território;
- IV - não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.

Art. 24-B. O Poder Executivo poderá reduzir ou restabelecer os percentuais de que tratam o caput do art. 24 e os incisos I e III do parágrafo único do art. 24-A, ambos desta lei.

Parágrafo único. O uso da faculdade prevista no caput deste artigo poderá também ser aplicado, de forma excepcional e restrita, a países que componham blocos econômicos dos quais o País participe.

A IN nº 1.037, de 04-06-10, que substituiu a de nº 188, de 2002, divulgou a lista de 65 países ou localidades considerados paraísos fiscais, isto é, que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20%. O art. 2º da IN nº 1.045, de 23-06-10, dispõe que os países ou dependências constantes da lista poderão pedir revisão de seu enquadramento como país ou dependência com tributação favorecida ou detentor de regime fiscal privilegiado. A lista relaciona:

- I - Andorra;
- II - Anguilla;
- III - Antígua e Barbuda;
- IV - Antilhas Holandesas;
- V - Aruba;
- VI - Ilhas Ascensão;
- VII - Comunidade das Bahamas;
- VIII - Bahrein;
- IX - Barbados;
- X - Belize;
- XI - Ilhas Bermudas;
- XII - Brunei;
- XIII - Campione D'Italia;
- XIV - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark);
- XV - Ilhas Cayman;
- XVI - Chipre;
- XVII - Cingapura;
- XVIII - Ilhas Cook;
- XIX - República da Costa Rica;
- XX - Djibouti;
- XXI - Dominica;
- XXII - Emirados Árabes Unidos;
- XXIII - Gibraltar;
- XXIV - Granada;
- XXV - Hong Kong;
- XXVI - Kiribati;
- XXVII - Lebuan;
- XXVIII - Líbano;
- XXIX - Libéria;
- XXX - Liechtenstein;
- XXXI - Macau;
- XXXII - Ilha da Madeira;
- XXXIII - Maldivas;
- XXXIV - Ilha de Man;
- XXXV - Ilhas Marshall;
- XXXVI - Ilhas Maurício;

- XXXVII - Mônaco;
- XXXVIII - Ilhas Montserrat;
- XXXIX - Nauru;
- XL - Ilha Niue;
- XLI - Ilha Norfolk;
- XLII - Panamá;
- XLIII - Ilha Pitcairn;
- XLIV - Polinésia Francesa;
- XLV - Ilha Queshm;
- XLVI - Samoa Americana;
- XLVII - Samoa Ocidental;
- XLVIII - San Marino;
- XLIX - Ilhas de Santa Helena;
- L - Santa Lúcia;
- LI - Federação de São Cristóvão e Nevis;
- LII - Ilha de São Pedro e Miguelão;
- LIII - São Vicente e Granadinas;
- LIV - Seychelles;
- LV - Ilhas Solomon;
- LVI - St. Kitts e Nevis;
- LVII - Suazilândia;
- LVIII - Suíça; revogado pela IN nº 1.474 de 2014.
- LIX - Sultanato de Omã;
- LX - Tonga;
- LXI - Tristão da Cunha;
- LXII - Ilhas Turks e Caicos;
- LXIII - Vanuatu;
- LXIV - Ilhas Virgens Americanas;
- LXV - Ilhas Virgens Britânicas.

A IN nº 1.658, de 13-09-16, acrescentou três países ou localidades na lista de paraísos fiscais:

- LXVI - Curaçao;
- LXVII - São Martinho;
- LXVIII - Irlanda.

O art. 2º da Instrução revogou os incisos IV e LVI do art. 1º da IN nº 1.037, de 04-06-10, retirando as Antilhas Holandesas e ST. Kitts e Nevis da lista de paraísos fiscais.

O ADE nº 10, de 24-06-10, concedeu efeito suspensivo da inclusão dos Países Baixos na relação da IN nº 1.037, de 2010, enquanto o ADE nº 11, de 24-06-10, concedeu efeito suspensivo da inclusão da Suíça naquela relação. O ADE nº 22, de 30-11-10, suspendeu a inclusão da Espanha em relação às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de Entidade de Tenencia de Valores Estrangeiros.

O ADE nº 3, de 18-12-15, revogou o ADE nº 10 de 24-06-10.

**Portaria nº 488 de 28-11-14.** Essa Portaria reduziu de 20% para 17% o percentual da alíquota máxima de tributação de renda para o país ser considerado paraíso fiscal, desde que esteja alinhado com os padrões internacionais de transparência fiscal, nos

termos definidos pela Receita Federal, sem prejuízo da observância das demais condições estabelecidas pelos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430 de 1996.

A IN nº 1.530, de 19-12-14, definiu o que se entende como países que estejam alinhados com os padrões internacionais de transparência fiscal.

## **REGIMES FISCAIS PRIVILEGIADOS**

O art. 2º da IN nº 1.037, de 04-06-10, relacionou nove regimes fiscais privilegiados de acordo com a forma de constituição de entidades ou pessoas jurídicas. Aquele artigo foi alterado pela IN nº 1.045, de 2010, IN nº 1.474, de 2014, e IN nº 1.683 de 2016. Com as alterações o total passou para onze.

## **PESSOAS VINCULADAS**

O conceito de pessoa vinculada encontra-se no art. 23 da Lei nº 9.430/96. O art. 2º da IN nº 1.312/12 explica, em detalhes, quando a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior é considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil. A vinculação pode ocorrer por estarem sob controle societário comum ou administrativo comum, por ser distribuidor ou concessionário exclusivo etc.

A COSIT definiu que a exclusividade será constatada por meio de contrato escrito ou, na inexistência deste, pela prática de operações comerciais, relacionadas a um tipo de bem, serviço ou direito (Solução de Consulta nº 6 no DOU de 06-06-03).

A vinculação mais comum ocorre entre matriz e filial, controladora e controlada, ou entre coligadas, mas a lei considera como vinculada a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja associada à pessoa jurídica no Brasil, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento.

A lei elege também vinculação de difícil caracterização, como a da pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheira de qualquer dos diretores ou de sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta da pessoa jurídica no Brasil.

Presume-se a vinculação entre as partes na transação comercial quando, em razão de legislação do país do vendedor ou da prática de artifício tendente a ocultar informações, não for possível (art. 87 da MP nº 2.158-35/01):

- I - conhecer ou confirmar a composição societária do vendedor, de seus responsáveis ou dirigentes; ou
- II - verificar a existência de fato do vendedor.

## **IMPORTAÇÃO DO EXTERIOR**

Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou aquisição, nas operações efetuadas com pessoa física ou jurídica vinculada, residente ou domiciliada em qualquer país, ou com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em paraíso fiscal, ainda que não seja vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real e da CSLL até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos (art. 18 da Lei nº 9.430/96):

- I - Método dos Preços Independentes Comparados – PIC;
- II - Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL;
- III - Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL;
- IV - Método do Preço sob Cotação na Importação - PCI.

Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro de comparação, a pessoa jurídica importadora de bens, serviços ou direitos poderá optar por qualquer dos três métodos, dos incisos I, II e III, independente de prévia comunicação à Receita Federal. Na hipótese de importação de commodities ou de bens ou direitos sujeitos à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidos, deverá obrigatoriamente ser utilizado o método PCI.

Na importação de bens ou direitos para o ativo permanente da empresa, a dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado pelo método PIC ou CPL, sendo inaplicável o método PRL.

O art. 20-B da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que a utilização do método de cálculo de preço parâmetro, de que tratam os arts. 18 e 19, deve ser consistente por bem, serviço ou direito, para todo o ano-calendário. A redação leva a entender que a empresa continua podendo optar por um método para cada mercadoria ou matéria-prima diferente, ou seja, utilização de três métodos para três diferentes importados, desde que não mude de método no ano-calendário. Com isso, poderá ter excesso em um bem e não ter em outro.

No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial (art. 88 da MP nº 2.158-35/01):

- I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;
- II - preço no mercado internacional, apurado:
  - a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;
  - b) de acordo com o método previsto no Artigo 7, do Acordo para Interpretação do art. VII do GATT/1994, promulgado pelo Decreto nº 1.355/94, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou
  - c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

**Importações a prazo.** A Solução de Consulta nº 17 da COSIT (DOU de 09-06-08) decidiu que a pessoa jurídica poderá ajustar o preço praticado nas importações, com pagamento a prazo, de empresas vinculadas desde que a taxa a ser utilizada não ultrapasse à taxa Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, desde que a empresa comprove a efetividade da operação, que poderá ser feita, com o destaque dos juros, em relação ao preço da mercadoria a vista, na fatura ou, ainda, demonstrar operações com preços distintos entre operações a vista e operações a prazo.

O ajuste não é automático e depende de um dos dois requisitos: o destaque dos juros em relação ao preço da mercadoria a vista na fatura ou a demonstração de operações com preços distintos entre operações a vista e operações a prazo.

## **MÉTODO DOS PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS - PIC**

A nova redação do inciso I do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, define PIC como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda empreendidas pela própria interessada ou por terceiros, em condições de pagamento semelhantes.

## **MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL**

Esse método é definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir, indicados nas letras **a** a **e**.

Com as alterações, a margem de lucro será aplicada de acordo com o setor da atividade econômica da pessoa jurídica brasileira sujeita aos controles de preços de transferência e incidirão, independente de submissão a processo produtivo ou não no Brasil. Com isso serão aplicados para indústria ou comércio os seguintes percentuais:

I - 40% para os setores de:

- a) produtos farmoquímicos e farmacêuticos;
- b) produtos do fumo;
- c) equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos;
- d) máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odonto-médico-hospitalar;
- e) extração de petróleo e gás natural; e
- f) produtos derivados do petróleo.

II - 30% para os setores de:

- a) produtos químicos;
- b) vidros e produtos de vidro;
- c) celulose, papel e produtos de papel; e
- d) metalurgia.

III - 20% para os demais setores.

## **MÉTODO DO CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO - CPL**

A nova redação do inciso III do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, define CPL como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20% calculada sobre o custo apurado.

## **MÉTODO DO PREÇO SOB COTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO - PCI**

O método PCI é definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas (art. 18-A da Lei nº 9.430 de 1996).

O art. 18, § 16 daquela lei, dispõe que na hipótese de importação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, deverá ser utilizado o método PCI.

A IN nº 1.395, de 13-09-13, dispõe que consideram-se commodities, para fins de aplicação do método PCI, os produtos:

- I - listados no Anexo I e que, cumulativamente, estejam sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros listadas no anexo II, ou que estejam sujeitos a preços públicos nas instituições de pesquisas setoriais, internacionalmente reconhecidas, listadas no anexo III, todos Anexos a esta Instrução; e
- II - negociadas nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II a esta Instrução.

## **AJUSTE CONTÁBIL DO EXCESSO**

O art. 45 da Lei nº 10.637, de 30-12-02, determina o ajuste contábil quando for apurado excesso de custo de aquisição de bens, direitos e serviços, importados de empresas vinculadas, que seja considerado indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL na forma do art. 18 da Lei nº 9.430 de 27-12-96. O ajuste contábil deverá ser feito no encerramento do período de apuração com débito da conta de resultados acumulados e a crédito de:

- I - conta de ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou
- II - conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso desses ativos já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

O § 2º permite a pessoa jurídica optar por adicionar o valor do excesso não dedutível, apurado em cada período de apuração, somente por ocasião da realização por alienação ou baixa do bem, direito ou serviço adquirido. Isso ocorre na importação de bens do ativo imobilizado. A pessoa jurídica que fizer aquela opção deverá excluir, do patrimônio líquido, o valor total do excesso apurado no período de aquisição, para fins de determinação da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio. O valor total do excesso do preço de aquisição deverá ser registrado em subconta própria que registra o bem.

A determinação do art. 45 é mais um procedimento burocratizante que prejudica os contribuintes e a fiscalização da Receita Federal. O ajuste extracontábil era o melhor procedimento. A fiscalização da Receita Federal terá dificuldade para conferir a exatidão dos cálculos procedidos pelas empresas. Os custos industriais e os inventários de produtos, mercadorias e matérias-primas serão prejudicados.

O ajuste contábil do valor do excesso não dedutível, mediante transferência da conta de resultados do ano-calendário para a conta de resultados acumulados, beneficia as empresas que têm incentivo fiscal de isenção e redução do imposto de renda calculada com base no lucro da exploração porque aumenta o lucro contábil do período de apuração. A adição no LALUR não compõe a base de cálculo do lucro da exploração.

## RECEITAS DE EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR

As regras de preços de transferência sobre as receitas de exportação para o exterior, tanto de bens, serviços ou direitos, teve acréscimo de um método pelo art. 19-A (art. 50 da Lei nº 12.715 de 2012). Esse método é de uso obrigatório caso a exportação enquadre no artigo. Os métodos vigentes são:

- I - Método do Preço de Vendas nas Exportações - PVEx;
- II - Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVA;
- III - Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVV;
- IV - Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP;
- V - Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX

### MÉTODO CAP

O art. 19 da Lei nº 9.430, de 1996, define o método CAP como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de 15% sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

O método CAP é muito utilizado pelas empresas constituídas no Brasil exclusivamente para prestar serviços para suas controladoras no exterior, tais como pesquisa de mercado, verificar idoneidade dos clientes das controladoras etc.

Para facilitar os cálculos para obtenção do lucro mínimo de 15%, no exemplo não há nenhuma incidência de tributos, inclusive de ISS. Com isso, se o custo de produção dos serviços foi de R\$ 100.000,00, para obter o lucro mínimo de R\$ 15.000,00 a receita bruta terá que ser de R\$ 115.000,00.

Ocorre que o art. 51 da IN nº 1.312, de 28-12-12, dispõe que será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com pessoas jurídicas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, diverja, em até 5%, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de exportação. Nesta hipótese, nenhum ajuste será exigido da pessoa jurídica na apuração do imposto de renda, e na base de cálculo da CSLL.

Se aquele art. 51 for aplicável ao método CAP, como serão os cálculos? O método CAP exige um lucro mínimo. Com isso, a variação de 5% terá que ser aplicada sobre o lucro mínimo de 15%, que resulta no lucro mínimo de 14,25% (95% de 15% = 14,25%). A receita passa a ser de R\$ 114.250,00 e lucro de R\$ 14.250,00.

Se a variação de 5% for aplicada sobre a receita de R\$ 115.000,00 a receita passa a ser de 95% de R\$ 115.000,00 que resulta em R\$ 109.250,00 e lucro de R\$ 9.250,00. Neste caso o método CAP foi abandonado porque deixou de cumprir o requisito de lucro mínimo. Esse cálculo não tem base legal.

**Prestação de serviços no Brasil não é exportação.** Apesar de entendimento em contrário da Receita Federal, a prestação de serviços executados exclusivamente no Brasil, não é exportação de serviços sujeita aos preços de transferência do art. 19 da Lei nº 9.430 de 1996.

Antes da alteração pelo art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, a LC nº 85, de 1996,

disponha que são também isentas da COFINS as receitas decorrentes de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador.

A Receita Federal decidia as consultas formuladas pelos contribuintes dizendo que as receitas da prestação de serviços de consultoria, pesquisa de mercado etc., executados no Brasil, para pessoa jurídica domiciliada no exterior, não têm isenção de COFINS por não ser exportação (decisões nºs 446 da 8ª RF no DOU de 05-02-98 e 222 da 8ª RF no DOU de 15-09-99).

A alteração feita pelo art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, manteve a palavra exportação somente para as mercadorias. No caso de serviços a lei retirou a palavra exportação e passou a dizer que são isentas da COFINS as receitas dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

Se a prestação de serviços executados no Brasil não é exportação de serviços para efeito de COFINS, não é exportação também para os efeitos de preços de transferência.

## MÉTODO PECEX

O método PECEX é definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas (art. 19-A da Lei nº 9.430 de 1996).

O art. 19, § 9º, da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que na hipótese de exportação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, deverá ser utilizado o método PECEX.

A IN nº 1.395, de 13-09-13, dispõe que consideram-se commodities, para fins de aplicação do PECEX, os produtos:

- I - listados no Anexo I e que, cumulativamente, estejam sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros listados no Anexo II, ou que estejam sujeitos a preços públicos nas instituições de pesquisas setoriais, internacionalmente reconhecidas, listadas no Anexo III, desta Instrução; e
- II - negociadas nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II desta Instrução.

O art. 36-A da Instrução dispõe que na hipótese de commodities que possuem preços de referência regionais, a pessoa jurídica exportadora deverá escolher como preço parâmetro, o preço de cotação dos bens no mercado de destino do bem exportado:

- I - constante em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas; ou
- II - obtido a partir de fontes de dados independentes fornecidos por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas.

A lei obriga o uso do método PECEX na exportação quando o produto atender cumulativamente aos dois seguintes requisitos:

- I - o produto ser commodity; e
- II - o produto estar cotado em bolsa de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecida.

A Solução de Consulta COSIT nº 176 (DOU de 14-07-15), que tem efeito de ato normativo, define o que sejam commodities para fins de aplicação dos métodos PCI e PECEX na importação e exportação de produtos.

A IN nº 1.498, de 14-10-14, substituiu o Anexo I da IN nº 1.312, de 28-12-12, que passou a ter redação seguinte.

#### COMMODITIES E SEUS RESPECTIVOS CÓDIGOS NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL PARA FINS DE APLICAÇÃO DO MÉTODO PCI e PECEX

- I. Açúcares de cana ou de beterraba e sacarose quimicamente pura, no estado sólido (NCM 17.01.1);
- II. Algodão (NCM 52);
- III. Alumínio e suas obras (NCM 76);
- IV. Cacau e suas preparações (NCM 18);
- V. Café, mesmo torrado ou descafeinado; cascas e películas de café; sucedâneos do café que contenham café em qualquer proporção (NCM 09.01);
- VI. Carnes e miudezas, comestíveis (NCM 02);
- VII. Carvão (NCM 27.01 a 27.04);
- VIII. Minérios de cobre e seus concentrados (NCM 2603.00) e Cobre e suas obras (NCM 74);
- IX. Minérios de estanho e seus concentrados (NCM 2609.00.00) e Estanho e suas obras (NCM 80);
- X. Farelo de Soja (NCM 2304.00)
- XI. Farinhas de trigo ou de mistura de trigo com centeio (méteil) (NCM 1101.00);
- XII. Minérios de ferro e seus concentrados (NCM 26.01) e Ferro fundido, ferro e aço (NCM 72);
- XIII. Gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos (NCM 27.11);
- XIV. Minérios de manganês e seus concentrados (NCM 2602.00) e Manganês e suas obras incluindo os desperdícios e resíduos (NCM 8111.00);
- XV. Óleo de soja e respectivas frações (NCM 15.07);
- XVI. Ouro (incluindo o ouro platinado), em formas brutas ou semimanufaturadas, ou em pó (NCM 71.08);
- XVII. Petróleo (NCM 27.09 e 27.10);
- XVIII. Prata (incluindo a prata dourada ou platinada), em formas brutas ou semimanufaturadas, ou em pó (NCM 71.06);
- XIX. Soja, mesmo triturada (NCM 12.01);
- XX. Suco (sumo) de laranja (NCM 2009.1);
- XXI. Trigo e mistura de trigo com centeio (méteil) NCM 10.01);
- XXII. Chumbo e suas obras (NCM 78) e Minérios de chumbo e seus concentrados (NCM 2607);
- XXIII. Níquel e suas obras (NCM 75) e Minérios de níquel e seus concentrados (NCM 2604);
- XXIV. Zinco e suas obras (NCM 79) e Minérios de zinco e seus concentrados (NCM 2608 );

XXV. Minério de Cobalto e seus concentrados (NCM 2605) e Mates de cobalto e outros produtos intermediários da metalurgia do cobalto; cobalto e suas obras, incluindo os desperdícios e resíduos (NCM 8105).

**Bolsas de mercadorias e futuros (Anexo II):**

Chicago Board of trade (CBOT) - Chicago - EUA;  
Chicago Mercantile Exchange (CME) - Chicago - EUA;  
New York Mercantile Exchange (NYMEX) - Nova York - EUA;  
Commodity Exchange (COMEX) - Nova York - EUA;  
Intercontinental Exchange (ICEUS) - Atlanta - EUA;  
Bolsa de Mercadorias & Futuros (BM&F) - São Paulo - Brasil;  
Life NYSE Euronext (LIFFE) - Londres - Reino Unido;  
London Metal Exchange (LME) - Londres - Reino Unido;  
Intercontinental Exchange (ICE Europe) - Londres - Reino Unido;  
Tokio Commodity Exchange (TOCOM) - Tóquio - Japão;  
Tokio Grain Exchange (TCE) - Tóquio - Japão;  
Singapore Commodity Exchange (SICON) - Cidade de Cingapura - Cingapura;  
Hong Kong Commodity Exchange (HKE) - Hong Kong - China;  
Multi Commodity Exchange (MCX) - Bombaim - Índia;  
National Commodity & Derivatives Exchange Limited (NCDEX) - Bombaim - Índia;  
Agricultural Futures Exchange of Thailand (AFET) - Bangkok - Tailândia;  
Australian Securities Exchange (ASX) - Sidney Austrália;  
JSE Safex APD (SAFEX) - Johannesburg - África do Sul;  
Korea Exchange (KRX) - Susan - Coreia do Sul;  
China Beijing International Mimig Exchange (CBMX);  
Global ORE;  
London Bullion Market Association (LBMA).

**Instituições de pesquisas setoriais internacionalmente reconhecidas (Anexo III):**

PLATTS;  
ARGUS;  
CMA;  
ESALQ;  
TSI;  
THE METAL BULLETIN;  
CRU MONITOR;  
CIS;  
CMAI;  
POTEN & PARTNERS;  
BLOOMBERG;  
ICIS HEREN;  
U. S. Energy Information Administration (EIA).

## **EXPORTAÇÃO INDIRETA**

A exportação indireta ocorre quando o documento indica como compradora uma

controlada em determinado país e a mercadoria segue diretamente para outro país em que a controlada fez a revenda. A operação indica subfaturamento na exportação.

O valor Econômico de 18-07-12 noticiou decisão do CARF (Câmara Superior) que cancelou três autuações contra uma empresa no valor aproximado de R\$ 200 milhões. Uma controlada tem sede em paraíso fiscal e outra no Uruguai que não tributa o lucro das empresas. A turma ordinária do CARF tinha mantido a tributação.

Pelo noticiário, as mercadorias sequer passavam pelas subsidiárias. O procurador da Fazenda Nacional no CARF “defendeu que a análise feita pela turma ordinária do órgão foi superficial. Segundo ele, o fundamento da decisão anterior não foi negar as provas expostas pela fiscalização, mas que a autuação deveria ter sido feita de forma diferente.” É estranhável a manifestação do procurador.

O fato das controladas terem sede em localidades que não cobram imposto de renda sobre os lucros das empresas e as mercadorias terem sido enviadas diretamente para país em que as controladas fizeram as vendas já são suficientes para descaracterizar planejamento tributário lícito.

Quando a empresa brasileira vende mercadoria para sua controlada indireta em paraíso fiscal e esta revende por preço maior, a fiscalização deveria tributar a controladora no Brasil pela diferença de preço auferida pela controlada indireta, porque esta vendeu a mercadoria pelo valor de mercado. Não é correta a tributação da holding situada em país com tratado para evitar a dupla tributação de renda. A mercadoria vai direto para o país do comprador final. A autuação deve ser feita com base nas leis de preços de transferências.

## **DESPESAS E RECEITAS DE JUROS**

O art. 22 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pelo art. 5º da Lei nº 12.766, de 2012, dispõe que os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base em taxa determinada conforme este artigo acrescida de margem percentual a título de spread, a ser definida por ato do Ministro de Estado da Fazenda com base na média de mercado, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.

Na nova redação, os contratos registrados no Banco Central, também, estão sujeitos ao limite. O § 4º onde dispunha que nos casos de contratos registrados no BCB, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada foi revogado.

As disposições sobre taxas de juros aplicam-se para as operações efetuadas por pessoa física ou jurídica domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a 20%.

O art. 22 da Lei nº 9.430/96 manda adicionar o excesso de encargos de juros ou a insuficiência de receitas de juros na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, inclusive para empresas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado. No caso de insuficiência de receitas, a adição para as três formas de tributação é correta. O mesmo não ocorre no caso de excesso de encargos.

No caso de lucro real, a adição serve exclusivamente para anular o excesso de juros contabilizado, ou seja, a empresa não está pagando o imposto de renda e a

CSLL sobre a parcela excedente de juros. No lucro presumido ou arbitrado, o excesso de juros não reduziu a base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, porque a despesa não tem influência. Com isso, ao efetuar adição ao lucro presumido ou arbitrado, estará cobrando tributos sobre as despesas, fato que não ocorre no lucro real.

A Portaria nº 427, de 30-07-13, fixou as margens percentuais máximas de juros para dedutibilidade de despesas e mínimas para receitas de juros, respectivamente, de 3,5% e 2,5%. Caso a Portaria não seja alterada por muito tempo e os juros do mercado tenham elevação, a Portaria torna-se ilegal quando a despesa dedutível for menor que a prevista na lei. Isso porque a delegação de competência foi eliminada na atual Constituição.

**Indedutibilidade de juros.** O art. 24 da Lei nº 12.249, de 2010, instituiu outro limite de dedutibilidade dos juros pagos ou creditados para pessoa física ou jurídica vinculada, residente ou domiciliada no exterior em país ou localidade não considerados paraíso fiscal ou regime fiscal privilegiado, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. O limite de endividamento para cálculo dos juros dedutíveis será de:

- I - duas vezes o valor da participação da vinculada no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil, no caso de vinculada no exterior ter participação societária;
- II - duas vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil, no caso de vinculada no exterior não ter participação societária;
- III - duas vezes o valor do somatório das participações de todas as vinculadas no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil, no caso de ter mais de uma vinculada no exterior com participação no endividamento, tenha ou não participação societária, observados os §§ 5º e 6º.

Para efeito de cálculo do total de endividamento serão consideradas todas as formas e prazos de financiamento, independente de registro do contrato no Banco Central. É considerado no endividamento de pessoa jurídica no Brasil, operação com não vinculada no exterior quando o avalista, fiador, procurador ou qualquer interveniente for pessoa vinculada. O limite de dedutibilidade dos juros não se aplica para as operações de captação feitas, no exterior, por instituições financeiras em operações de repasse, nos termos definidos pela Receita Federal.

A Solução de Consulta COSIT nº 159 (DOU de 26-06-15), que tem efeito de ato normativo, diz que para fins de cálculo do limite de dedução de juros relacionados a endividamento com pessoas jurídicas vinculadas domiciliadas no exterior de que trata o art. 24 da Lei nº 12.249, de 2010, deve-se considerar como patrimônio líquido da pessoa jurídica domiciliada no Brasil aquele definido pelo art. 178, § 2º, III, da Lei nº 6.404, de 1976, na redação dada pela Lei nº 11.941 de 2009.

Entre as contas do patrimônio líquido daquele artigo está a conta de ajustes de avaliação patrimonial que decorre da avaliação de ativos a valor justo, que na redação anterior era a reavaliação de ativos. Os valores dessa conta, no futuro, vão para o resultado na apuração de lucro ou prejuízo do exercício, como manda o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404 de 1976. A Receita Federal, por equívoco, na IN nº 1.515, de 24-11-14, manda classificar a contrapartida da avaliação a valor justo de ativos na conta de receitas.

O art. 25 da Lei nº 12.249, de 2010, instituiu limite de dedutibilidade dos juros pagos ou creditados para pessoa física ou jurídica, vinculada ou não, residente, domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida (paraíso fiscal). Os juros são dedutíveis quando calculados até o valor total do somatório dos endividamentos dessas localidades não seja superior a 30% do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica no Brasil.

O art. 139 daquela Lei dispõe que os arts. 24, 25 e 26 entram em vigor no dia 16-12-09, mas pelo art. 62, § 2º, da Constituição aqueles artigos só tem aplicação a partir de 01-01-11. O equívoco poderá gerar inúmeros autos de infração indevidos porque a fiscalização vai observar a lei e não a Constituição.

A IN nº 1.154, de 12-05-11, regulamentou as regras de dedutibilidade dos juros a que se referem os arts. 24 a 26 da Lei nº 12.249 de 2010. No cálculo do valor do patrimônio líquido, a Instrução contraria a lei. Pela lei, os valores do endividamento e do patrimônio líquido serão apurados pela média ponderada mensal.

O art. 7º da Instrução manda considerar o valor do patrimônio líquido do último balanço. Opcionalmente, permite utilizar o valor do patrimônio líquido considerando-se os resultados obtidos até o mês anterior ao da apropriação dos juros.

Caso a empresa apure o valor do patrimônio líquido com base na Instrução por ser mais favorável, a Receita Federal poderá cobrar o IRPJ e a CSLL sobre a diferença da despesa de juros, sem os encargos legais por ter observado a Instrução, na forma do art. 100 do CTN.

**Receitas de Juros.** O § 1º do art. 22 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que no caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica mutuante domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor apurado segundo o disposto neste artigo, ou seja, taxa LIBOR mais 3%. Se a taxa pactuada for menor, o valor da diferença terá que ser adicionado para tributação de IRPJ e CSLL, inclusive no lucro presumido ou arbitrado.

As disposições relativas a taxas de juros do art. 22 aplicam-se, também, às operações efetuadas com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada domiciliada em paraíso fiscal (art. 24 da Lei nº 9.430 de 1996).

## CUSTOS E DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS

O art. 26 da Lei nº 12.249, de 2010, instituiu a indedutibilidade de custos e despesas sobre importâncias pagas ou creditadas, a qualquer título, para pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior, em país ou localidade considerados paraísos fiscais, salvo se houver cumulativamente:

- I - a identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, destinatário dessas importâncias;
- II - a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação; e
- III - a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço.

A indedutibilidade do art. 26 não se aplica ao pagamento de juros sobre o capital próprio de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249 de 1995. A comprovação da capacidade

operacional do inciso II não se aplica no caso da beneficiária do pagamento ou crédito a título de juros seja subsidiária integral, filial ou sucursal da pessoa jurídica pagadora domiciliada no Brasil. A redação é falha por omitir controlada e coligada que não deve ter sido proposita.

A IN nº 1.154, de 12-05-11, regulamentou as regras de dedutibilidade de despesas gerais incorridas em benefício de pessoa física ou jurídica domiciliada em país ou localidade com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado.

## **SIMILARIDADE E ELEMENTOS COMPLEMENTARES DE PROVA**

O art. 28 da IN nº 243/02 dispõe que dois ou mais bens, em condições de uso na finalidade a que se destinam, serão considerados similares quando, simultaneamente:

- I - tiverem a mesma natureza e a mesma função;
- II - puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem;
- III - tiverem especificações equivalentes.

Na comprovação de preços praticados no exterior, o art. 29 daquela Instrução permite comprová-los com base em:

- I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal quando o país mantiver com o Brasil acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;
- II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas.

As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de critérios de avaliação internacionalmente aceitos e se referirem a período contemporâneo com o de apuração do imposto de renda da empresa brasileira. Consideram-se adequadas para efeito probatório as publicações de preços decorrentes:

- I - de cotações de bolsas de valores de âmbito nacional;
- II - de cotações de bolsas reconhecidas internacionalmente como as de Londres e Chicago;
- III - pesquisas efetuadas sob a responsabilidade de organismos internacionais como a OCDE e OMC.

## **CONQUISTA DE NOVOS MERCADOS**

O art. 30 da IN nº 243/02 permite que os preços médios de exportação de bens, serviços ou direitos, para pessoa vinculada no exterior, sejam inferiores a 90% dos preços médios praticados no Brasil, na conquista de novos mercados, desde que observadas as condições desse artigo.

## **REDUÇÃO DE IMPACTO CAMBIAL**

O art 36 da Lei nº 11.196, de 2005, autorizou o Ministro da Fazenda a instituir, por prazo certo, mecanismo de ajuste para fins de determinação de preços de transferên-

cia, bem como aos métodos de cálculo que especificar, aplicáveis à exportação, de forma a reduzir impactos relativos à apreciação da moeda nacional em relação a outras moedas.

Com base naquele artigo foi expedida a Portaria nº 436, de 29-12-05, dispondo:

Excepcionalmente, para o ano-calendário de 2005, poderão ser ajustados, mediante multiplicação, pelo fator de 1,35:

- I - as receitas de vendas de exportações, para efeito do cálculo de comparação com as vendas do mesmo bem no mercado interno;
- II - o preço praticado pela pessoa jurídica nas exportações para pessoas vinculadas, para efeito de comparação com o preço parâmetro calculado pelo método Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP).

A IN nº 1.623, de 26-02-16, dispõe sobre mecanismo de ajuste para as exportações dos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015.

## **OPERAÇÕES ATÍPICAS**

Em nenhuma hipótese será admitido o uso, como parâmetro, de preços de bens, serviços e direitos praticados em operações de compra e venda atípicas, tais como nas liquidações de estoque, nos encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais.

A Receita Federal esclareceu que para fins de cálculo de preços de transferência, as vendas decorrentes de licitação não são consideradas operações atípicas (Solução de Consulta COSIT nº 1 no DOU de 14-05-07).

A COSIT esclareceu que não é admitido o uso, como parâmetro, de preços de bens praticados em liquidação de estoque, por esta ser considerada operação atípica (Solução de Consulta nº 11 no DOU de 07-11-07).

## **ALTERAÇÃO DE PERCENTUAIS**

O art. 20 da Lei nº 9.430, de 1996, na nova redação, dispõe que o Ministro da Fazenda poderá, em circunstâncias justificadas, alterar os percentuais de que tratam os arts. 18 e 19, de ofício ou mediante requerimento conforme o § 2º do art. 21. A Portaria nº 222, de 2008, dispõe sobre os pedidos de alteração dos percentuais.

## **DISPENSA DE COMPROVAÇÃO**

A pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido antes da provisão do imposto sobre a renda e da CSLL decorrente das receitas de vendas nas exportações para pessoas jurídicas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, 10% do total dessas receitas, considerando-se a média anual do período de apuração e dos dois anos precedentes, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nas exportação, do período de apuração, exclusivamente, com os documentos relacionados com a própria operação (art. 48 da IN nº 1.312 de 2012). Essa regra não se aplica quando a receita líquida de exportação para pessoas jurídicas vinculadas ultrapassar 20% do total da receita líquida de exportação.

A pessoa jurídica, cuja receita líquida das exportações, no ano-calendário, não exceder a 5% do total da receita líquida no mesmo período, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, exclusivamente, com os documentos relacionados com a própria operação (art. 49 da IN nº 1.312 de 2012). O disposto nos arts. 48 e 49 não se aplica:

- I - em relação às vendas efetuadas para pessoa jurídica, vinculada ou não, domiciliada em paraíso fiscal;
- II - para exportação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

## **MARGEM DE DIVERGÊNCIA**

Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com pessoas jurídicas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, diverja, em até 5%, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação. Nessa hipótese, nenhum ajuste será exigido da pessoa jurídica na apuração do imposto sobre a renda, e na base de cálculo da CSLL. A margem será de 3% na hipótese de importação ou exportação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas (art. 51 da IN nº 1.312 de 2012).

## **SIMPLIFICAÇÃO DA APURAÇÃO DOS MÉTODOS**

O art. 45 da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que a Receita Federal poderá estabelecer normas disciplinando a forma de simplificação da apuração dos métodos de preço de transferência. Essa simplificação não será aplicável para as vendas efetuadas para empresa domiciliada em país ou dependência considerada paraíso fiscal.

## **EXECUÇÃO DE SERVIÇOS NO BRASIL**

A maior dificuldade para os contribuintes e, certamente, deverá ser também para a Receita Federal é a aplicação da legislação para importação e exportação de serviços porque, na maioria das vezes, não há termos de comparação. Há grande número de pessoas jurídicas, com sede no Brasil, que prestam serviços dos mais variados tipos, exclusivamente, para suas controladoras no exterior. Os custos e despesas operacionais são integralmente ressarcidos pelas empresas controladoras no exterior. Com isso, as receitas variam de acordo com os custos e despesas do mês, não gerando nenhum lucro a ser tributado no Brasil.

A primeira divergência de interpretação surge na pergunta se os serviços executados no Brasil para pessoas jurídicas vinculadas domiciliadas no exterior estão sujeitos à observância do art. 19 da Lei nº 9.430/96, que tem a seguinte redação:

Art. 19. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço

médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

O título do art. 19 diz expressamente **receitas oriundas de exportações para o exterior**. A Receita Federal entende que a execução, no Brasil, de serviços prestados para domiciliados no exterior não constitui exportação de serviços. Tanto isso é certo que a decisão nº 222 publicada no DOU de 15-09-99 diz o seguinte:

A isenção da COFINS sobre as receitas resultantes da prestação de serviços de intermediação em operações comerciais e pesquisa de mercado, executados no Brasil, para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, mesmo gerando ingressos de divisas, somente se aplica a partir de 01-02-99.

Até 31-01-99, a isenção da COFINS sobre as receitas das exportações era regulada pelo art. 7º da Lei Complementar nº 70/91, com nova redação dada pelo art. 1º da LC nº 85/96 com a seguinte redação:

Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

- I - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;
- II - .....

A MP reeditada com o nº 2.158-35/01 dispõe em seu art. 14 o seguinte:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01-02-99, são isentas da COFINS as receitas:

- I - .....
- II - da exportação de mercadorias para o exterior;
- III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
- IV - .....

Note-se que a legislação vigente até 31-01-99 dava isenção de COFINS para as receitas decorrentes de serviços exportados, enquanto a legislação vigente a partir de 01-02-99 concede isenção para as receitas dos serviços prestados para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior. Nessa legislação, a palavra exportação foi utilizada exclusivamente para mercadorias. Com isso, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01-02-99, a COFINS não incide sobre as receitas de serviços prestados para domiciliados no exterior, ainda que a execução ocorra no Brasil.

Se a Receita Federal entende que até 31-01-99, a receita de serviços executados no Brasil para residentes ou domiciliados no exterior não tinha isenção de COFINS por não representar **exportação de serviços**, terá que ter coerência e entender, também, que a receita de serviços executados no Brasil para a pessoa jurídica controladora no exterior não é receita de **exportação**, não estando sujeita à regra de preços de transferência de que trata o art. 19 da Lei nº 9.430/96. Trata-se de interpretação gramatical pois os dicionários da língua portuguesa explicam que **exportar** é mandar para fora de um país.

A Solução de Consulta nº 15 da COSIT (DOU de 11-04-08) diz que as receitas auferidas por pessoa jurídica domiciliada no País, em função da prestação de serviços

técnicos a pessoas jurídicas, domiciliadas no exterior, que lhes sejam vinculadas, submetem-se, por força do art. 28 da Lei nº 9.430, de 27-12-96, aos controles atinentes à legislação de preços de transferência, previstos no art. 19 do mesmo diploma legal, não podendo a Interessada, sob a alegação de que a natureza dos serviços prestados não se coaduna com as metodologias de cálculo de preços-parâmetros vigentes para exportações, utilizar-se de critérios de rateio contratualmente fixados, a fim de demonstrar que seus valores não distam daqueles obteníveis segundo as condições de mercado, uma vez que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é matéria afeta à reserva legal.

---

# 10

## OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DIPJ, DCTF, DICON, ETC

---

Cada pessoa jurídica, com sede no País, constitui um único contribuinte do imposto de renda, devendo centralizar a contabilidade dos estabelecimentos subordinados, qualquer que seja o número deles, ou incorporar os resultados apurados pelos mesmos, no caso de opção pela escrituração descentralizada, apresentando uma única declaração de rendimentos. A mesma sistemática se aplica às entidades que gozam de isenção do imposto de renda, conforme esclareceu o PN CST nº 13/72.

A IN nº 127, de 30-10-98, extinguiu a declaração de rendimentos da pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado e instituiu a Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ que, na realidade, é simples troca de nome. As empresas optantes do SIMPLES não apresentam a DIPJ porque apresentam a declaração simplificada.

### **CNPJ**

A IN nº 1.634, de 06-05-16, alterada pela IN nº 1.684, de 29-12-16, dispõe sobre CNPJ tais como inscrição, alteração e baixa.

### **PERÍODO-BASE DA DECLARAÇÃO**

Qualquer que seja a forma de apuração dos resultados sujeitos à tributação, real, presumido ou arbitrado, as pessoas jurídicas deverão apresentar, anualmente, a declaração de rendimentos compreendendo o resultado das operações do período de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

O período de apuração do resultado tributável difere de acordo com a opção exercida. As pessoas jurídicas obrigatoriamente sujeitas à tributação pelo lucro real ou que optarem por essa forma de tributação poderão pagar o imposto de renda com base no lucro real apurado trimestralmente ou com base no valor estimado mensalmente, com apuração de resultado anual (Leis nºs 8.981/95 e 9.430/96).

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido pagam, trimestralmente, o imposto de renda, mas o período-base de declaração é anual. Os procedimentos para apuração dos lucros e pagamento do imposto foram alterados pelas Leis nºs 8.981/95 e 9.430/96.

## **PRIMEIRO PERÍODO BASE**

A IN nº 127/98 extinguiu a Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica e instituiu a DIPJ mas no RIR/99 essa mudança não ocorreu porque uma instrução não altera lei. Assim, o art. 808 do RIR/99 dispõe que as pessoas jurídicas deverão apresentar, até o último dia útil do mês de março, declaração de rendimentos demonstrando os resultados auferidos no ano-calendário anterior. O seu § 1º obriga a apresentação da declaração para as pessoas jurídicas que iniciaram suas atividades no curso do ano-calendário anterior.

Está revogado o dispositivo legal que facultava a pessoa jurídica deixar de apresentar declaração de rendimentos no exercício financeiro seguinte ao do início de suas operações quando, por disposição contratual ou estatutária, não tiver, no ano de início do negócio, terminado o período-base.

## **ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE RENDA E ADICIONAL**

A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de 15% sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado de conformidade com este Decreto (art. 541 do RIR/99).

A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10%.

No lucro real trimestral, presumido ou arbitrado, o período de apuração é trimestral. Com isso, o adicional incidirá se o lucro do trimestre for superior a R\$ 60.000,00. Assim, se o lucro presumido do trimestre for de R\$ 85.000,00 o imposto de renda de 15% incidirá sobre R\$ 85.000,00 e o adicional de 10% incidirá sobre R\$ 25.000,00. No lucro real anual, o adicional de 10% incidirá sobre a parcela do lucro real que exceder R\$ 240.000,00.

O valor do adicional será recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções (art. 543 do RIR/99).

## **COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE OU PAGO**

A regra geral é a de que para determinação do saldo do imposto de renda a pagar ou a ser restituído ou compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto retido na fonte ou pago, incidente sobre receitas ou rendimentos computados na determinação do lucro tributável, tanto no regime de lucro real ou presumido. Assim, a empresa que apurar o lucro real anual e paga o imposto de renda mensal calculado por estimativa, com base na receita bruta, poderá compensar o imposto retido sobre rendimentos de aplicações financeiras, na declaração anual, não podendo compensá-lo no recolhimento mensal porque o rendimento não entrou na base de cálculo.

No mês em que o imposto for apurado com base no balanço ou balancete de suspensão ou redução de pagamento, o imposto retido sobre rendimentos de aplicações financeiras poderá ser compensado porque esses rendimentos entraram na apuração do lucro contábil e real. A pessoa jurídica que apura o lucro real trimestral

poderá compensar o imposto retido para determinação do saldo do imposto a pagar sobre o resultado do trimestre.

A partir de 01-01-97, o imposto de renda retido na fonte ou pago mensalmente por estimativa será compensado na declaração pelo valor efetivamente retido ou pago, isto é, sem atualização monetária que foi revogada pelo art. 88, XXIV, da Lei nº 9.430/96. O imposto pago a maior da declaração de rendimentos de um exercício poderá ser compensado nos pagamentos posteriores, acrescido de juros SELIC. Vide capítulo de compensação ou restituição de tributos.

Inúmeras pessoas jurídicas deixam de compensar a totalidade do imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras se no ano-calendário teve prejuízo fiscal ou pequeno lucro real. O procedimento é totalmente errado. A compensação deverá ser da totalidade do imposto retido para provar a origem do saldo credor que for compensado com qualquer tributo que venha a ser devido no futuro. A demonstração do saldo credor é necessária, também, para cálculo dos juros SELIC sobre o valor a ser restituído ou compensado.

**Decisões do CARF.** O CARF tem decidido que o imposto de renda retido na fonte, não pode ser compensado diretamente com tributos e contribuições. Os valores retidos devem ser levados à declaração de ajuste anual, sendo possível ao contribuinte pleitear restituição ou compensação do saldo negativo de IRPJ (ac. nº 1805-00.013/2009 e 1805-00.009/2009 no DOU de 15-04-11).

O CARF decidiu que o imposto de renda retido na fonte somente pode ser deduzido no período de apuração em que computadas, no lucro real, as correspondentes receitas (ac. 1402-00.405 no DOU de 16-05-11 e 1101-00.349 no DOU de 14-03-11). Isso nem sempre é possível porque na prestação de serviços, o reconhecimento de receita pelo regime de competência e a retenção do imposto no recebimento podem ocorrer em períodos de apuração diferentes. Isso ocorre com o imposto sobre receitas financeiras decorrentes de fundos de investimento porque o rendimento ocorre em doze meses mas a retenção é feita em maio e novembro.

O CARF decidiu que a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que optar pelo regime de competência, as receitas originárias de órgãos públicos também devem ser reconhecidas pelo regime de competência. No entanto, a compensação do imposto retido somente é possível a partir do mês da retenção (ac. nº 1401-00.278/2010 no DOU de 01-02-11).

O CARF vem negando a restituição ou compensação do saldo negativo de IRPJ quando decorrente de imposto retido na fonte dizendo: para a determinação do saldo negativo de IRPJ, restituível ou compensável, não basta a prova da retenção do imposto, é imprescindível a comprovação de que as receitas sobre as quais incidiram as retenções foram devidamente oferecidas para a apuração do lucro real (ac. 1103-00.265 no DOU de 30-03-11, 1802-00.647 no DOU de 14-03-11, 1101-00.428 no DOU de 29-07-11, 1201-00.381 no DOU de 08-08-11 etc.).

Tratam-se de decisões absurdas prolatadas por conselheiros sem conhecimento da matéria. Uma empresa que tem várias aplicações em fundos de investimento terá que apropriar mensalmente os rendimentos mas a retenção do imposto de renda ocorre no mês de resgate, ainda que parcial, e semestralmente, ainda que não haja resgate. Como vai provar no PER/DCOMP as contabilizações de todas essas receitas financeiras? A diligência é indispensável mas é mais fácil negar a compensação.

**Súmula nº 80 da CSRF não vinculante (DOU de 14-12-12).** O enunciado da súmula diz: na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

As empresas poderão sofrer autuação injusta em relação ao imposto de renda sobre receitas financeiras porque o momento da retenção difere do momento do auferimento das receitas. Nos contratos de mútuo as receitas financeiras são tributadas pelo regime de competência pela empresa mutuante, mas a retenção do imposto de renda pode ocorrer no resgate após dois ou três anos. Não há como informar na PER/DCOMP as receitas tributadas mês a mês.

## **COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO A MAIOR NO ANO-CALENDÁRIO**

O ADN nº 31, de 27-10-99, esclarece que os saldos negativos do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados trimestralmente, poderão ser restituídos ou compensados a partir do encerramento do trimestre, acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o mês anterior ao da restituição ou compensação e de um por cento relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

O art. 6º da Lei nº 9.430/96 permite compensar o saldo credor do imposto de renda, apurado no encerramento do período anual em 31 de dezembro, com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano seguinte. O AD nº 3, de 07-01-00, todavia, definiu que os saldos negativos do imposto de renda e da CSLL apurados pelas pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro real anual poderão ser compensados com o imposto de renda ou a CSLL devidos a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração.

A partir de 01-10-2000, o saldo credor de IRPJ ou da CSLL pode ser compensado com qualquer tributo ou contribuição da pessoa jurídica, ou seja, o saldo credor de IRPJ pode ser compensado com a CSLL, PIS, COFINS etc. A compensação deverá ser feita através de PER/DCOMP, inclusive na compensação de IRPJ com IRPJ.

O início da contagem de juros pela taxa SELIC também difere conforme o regime de apuração da base de cálculo, seja trimestral ou anual. Na apuração trimestral, os juros pela taxa SELIC são calculados a partir do mês seguinte ao do encerramento do trimestre mas no mês da compensação ou restituição os juros são de 1%. Assim, se no primeiro trimestre foi pago a maior que o devido, a compensação poderá ser feita no mês de julho no pagamento de imposto do segundo trimestre. Os juros SELIC são os acumulados de abril, maio e junho mais 1% para o mês de julho.

No lucro real anual, os juros pela taxa SELIC são calculados a partir do mês de janeiro do ano seguinte ao do período de apuração. Assim, se o imposto foi pago a maior no ano-calendário de 2001, os juros SELIC serão calculados a partir de janeiro de 2002.

## PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA

Com a revogação da legislação que dispunha sobre a correção monetária das demonstrações financeiras, a partir de 01-01-96 a falta de constituição da provisão para pagamento do imposto de renda e adicional sobre o lucro real não gera conseqüências fiscais. Na vigência da correção monetária do balanço, a falta de constituição da provisão acarretava a formação de patrimônio líquido a maior com conseqüência fiscal no período-base seguinte.

Tratando-se de provisão para pagamento do imposto de renda sobre os lucros cuja tributação tenha sido diferida, apesar de ser obrigatória a sua constituição pelo PN nº 108/78, o 1º C.C. vem decidindo reiteradamente que a conseqüência fiscal é nenhuma porque a contrapartida da atualização da provisão é dedutível. Vide os Ac. nºs 101-77.432/87 no DOU de 23-03-88, 103-07.505/86 no DOU de 12-05-88 e 103-07.601/86 no DOU de 24-05-88.

## PREENCHIMENTO E ENTREGA DA DECLARAÇÃO

As declarações do imposto de renda das pessoas jurídicas, ou qualquer outra declaração delas exigida pela Receita Federal, a partir do exercício de 1999, deverão ser apresentadas exclusivamente em meio magnético ou transmitidas pela INTERNET.

A IN nº 162, de 23-12-99, que fixava os prazos de entrega da DIPJ a partir do ano-calendário de 2000, foi revogada pela IN nº 79, de 01-08-00. Os prazos de entrega passaram a ser fixados em Instrução Normativa que aprova o programa gerador e as instruções para preenchimento da DIPJ de cada ano.

A partir do exercício de 2000, ano-calendário de 1999, os saldos a pagar de IRPJ e CSLL informados na DIPJ não mais se constituem em confissão de dívida, exceto se os valores estiverem confessados em DCTF (ac. 203-09.922/2004 no DOU de 16-03-06). Com isso, se os saldos devedores informados na DIPJ não estiverem informados na DCTF, o prazo decadencial para efetuar os lançamentos está correndo.

Os valores do IRPJ e da CSLL informados na declaração de rendimentos mas não informados na DCTF não representam confissão de dívida passível de inscrição em Dívida Ativa. Nessa hipótese o lançamento é feito com a multa de ofício. O valor informado na DCTF representa confissão de dívida não sujeito à aplicação da multa de ofício (ac. 1102-00.484 no DOU de 19-10-11 e 1301-00.498 no DOU de 11-11-11).

As pessoas jurídicas que apresentarem a escrituração fiscal digital do IRPJ ficam dispensadas da entrega da declaração de DIPJ (art. 6º da IN nº 1.353 de 2013).

**Súmula CARF nº 92 no DOU de 18-12-13:** A DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado.

## ENTREGA DE DIPJ FORA DO PRAZO FIXADO

O art. 964 do RIR/99 dispunha sobre a cobrança da multa de mora nos casos de apresentação espontânea da declaração de rendimentos das pessoas jurídicas, ainda que o imposto tivesse sido integralmente pago. O valor da multa de mora era de 1% ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido, com limite de 20%, ou a multa fixa de R\$ 414,35, dos dois o que fosse maior.

O art. 7º da Lei nº 10.426, de 24-04-02, aumentou a multa de mora para 2% ao mês-calendário ou fração calculada sobre o imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ ou declaração de SIMPLES, entregue após o prazo fixado, limitada a 20%, ainda que o imposto esteja integralmente pago.

A multa será reduzida à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício. A redução da multa será de 25% se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. Em qualquer hipótese, a multa mínima será de:

- I - R\$ 200,00 em se tratando de pessoa jurídica inativa ou optante pelo SIMPLES;
- II - R\$ 500,00 nos demais casos.

Considerar-se-á não entregue a declaração que não atender às especificações técnicas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

O STJ vem pacificamente decidindo que a denúncia espontânea do art. 138 do CTN não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos ou DCTF (REsp nº 285.807-PR E 289.598-RS no DJ de 22-11-04, 666.066-RJ no DJ de 16-11-04 e 557.018-RS no DJ de 07-11-03). Vide item de Denúncia Espontânea no Capítulo de Penalidades e Acréscimos Legais.

## **OBSERVÂNCIA DAS INSTRUÇÕES DA RECEITA FEDERAL**

A observância pelo contribuinte do modelo próprio e das instruções para preenchimento da declaração de rendimentos expedidos pelo órgão encarregado de administrar o tributo a exime da aplicação de penalidades, juros de mora e correção monetária, *ex-vi* do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, conforme decidiu o 1º C.C. no Ac. nº 101-74.195/83 (DOU de 24-02-84).

Preenchida a declaração de rendimentos com base em ato normativo vigente à data de sua apresentação, cabe a dispensa da multa, juros de mora e correção monetária, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, conforme ficou decidido no Ac. nº 103-6.100/84 do 1º C.C. (DOU de 14-02-85).

Quanto à correção monetária, temos a observar que o dispositivo legal citado veda a atualização monetária da base de cálculo do tributo e não do tributo em si. Por outro lado, já está firmada jurisprudência de que a atualização monetária não constitui penalidade.

## **FALÊNCIA OU LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL**

O art. 60 da Lei nº 9.430/96 dispõe que as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falências sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo.

O entendimento firmado pela Receita Federal nos PN nºs 49/77 e 48/87, de que a massa falida não se caracteriza como contribuinte pessoa jurídica, nem a ela se equipara, para efeitos da legislação do imposto de renda, não estando obrigada a apresentação da declaração de rendimentos, não tem aplicação a partir de 01-01-97. Com

isso, durante o período em liquidação extrajudicial ou estado de falência, a empresa terá que, anualmente, apresentar a sua declaração de rendimentos.

O entendimento dos dois pareceres era equivocado porque a massa falida representa pessoa jurídica dissolvida que está em liquidação, mas não está extinta. Os arts. 206, 208 e 219 da Lei nº 6.404/76 definem, respectivamente, as figuras da dissolução, liquidação e extinção de pessoas jurídicas.

A falência está prevista pelo art. 206 da Lei nº 6.404/76 como uma das formas de dissolução da pessoa jurídica. O art. 207, por sua vez, dispõe que a companhia dissolvida conserva a personalidade jurídica, até a extinção, com o fim de proceder à liquidação.

Os arts. 237 e 811 do RIR/99, por outro lado, dispõem que a pessoa jurídica será tributada até findar-se sua liquidação. No exercício em que se verificar a extinção, a pessoa jurídica, além da declaração correspondente ao período-base, deverá apresentar a relativa aos resultados do período imediato até a data da extinção, no prazo de 30 dias.

A Receita Federal já definira através do PN nº 191/72 que são distintos os institutos da liquidação e da extinção. Diz que durante a fase de liquidação subsiste a personalidade jurídica da sociedade. Diz ainda que não se interrompem ou modificam suas obrigações fiscais qualquer que seja a causa da liquidação.

A Lei nº 11.101, de 2005, que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, revogou o Decreto-lei nº 7.661, de 1945, que dispunha sobre a falência.

## **EMPRESAS ESTRANGEIRAS DE TRANSPORTES**

As companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea podem estar isentas do imposto de renda brasileiro por isenção expressa concedida ou por reciprocidade de tratamento. Na primeira hipótese, a isenção poderá estar prevista no acordo entre os dois países ou no decreto que concedeu autorização para operação da empresa estrangeira no território brasileiro.

A segunda hipótese ocorre quando a empresa estrangeira não tem isenção do imposto de renda concedida expressamente, mas no país de origem as empresas estrangeiras com o mesmo objeto social gozam de isenção. Isso é denominado de reciprocidade de tratamento e está previsto no art. 176 do RIR/99. No caso de isenção por reciprocidade de tratamento, a isenção será reconhecida pela Receita Federal (art. 181 do RIR/99).

O art. 85 da Lei nº 9.430/96 instituiu o imposto de renda na fonte à alíquota de 15% sobre os rendimentos de fretes recebidos por companhias de navegação aérea e marítima domiciliadas no Exterior. Vide comentários no Capítulo de Remessas ao Exterior.

## **RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO**

O art. 832 do RIR/99 dispõe que a autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício.

O 1º C.C. tem, reiteradamente, decidido que estando inequivocadamente demons-

trada a existência de erro de fato no preenchimento do formulário de declaração de rendimentos, a questão não se subordina às condições restritivas do art. 880 do RIR/94 (Ac. nº 105-6.197/91 no DOU de 26-02-92, 105-3.403/89 e 105-3.325/89 no DOU de 14-05-90).

Pelo princípio da isonomia entre os direitos do Contribuinte e da Fazenda Nacional, se o pedido de retificação de declaração é realizado somente após transcorrido o prazo de decadência, não merece ser examinado tendo em vista que o fisco também não poderá efetuar qualquer lançamento no mesmo exercício referente à retificação solicitada (Ac. nº 105-11.753/97 do 1º C.C. no DOU de 27-11-97).

Não cabe o pedido de retificação de declaração, após o decurso do prazo de cinco anos da data da entrega da declaração ou do fato gerador, conforme decidiu o 1º C.C. pelo ac. nº 105-12.929/99 no DOU de 11-02-00.

O CARF decidiu que o prazo para o contribuinte retificar suas declarações coincide com o prazo homologatório atribuído à Fazenda Nacional e sendo tributo sujeito à homologação, assinala-se o prazo previsto no § 4º, do art. 150, do CTN (ac. 1401-00.509 no DOU de 02-09-11).

O 1º C.C. decidiu, pelo ac. nº 101-96.031/2007 (DOU de 28-09-07), que decorridos cinco anos da data da ocorrência do fato gerador, à falta de manifestação expressa da administração a respeito do imposto de renda apurado e recolhido pelo contribuinte, resta definitivamente homologado o lançamento, não podendo ser revisto de ofício pelo Fisco. Não obstante, a alteração na apuração, promovida não pelo fisco, mas pelo sujeito passivo, não resta homologada tacitamente com o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador.

Com a retificação, a empresa passou a ter direito à restituição do IRPJ. A retificação, certamente, foi solicitada quando faltava pouco tempo para o transcurso do prazo decadencial de cinco anos para revisão da DIPJ. A lei deveria fixar o prazo de cinco anos para homologar a retificação da declaração quando vise reduzir o valor de tributo para evitar espertezas de contribuintes.

O art. 834 do RIR/99 que não tem origem em lei dispõe que cabe recurso voluntário, para o Primeiro Conselho de Contribuintes, no prazo de 30 dias, contra as decisões exaradas em pedidos de retificação de declaração de rendimentos. O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 102-42.785/98 (DOU de 28-10-98) que caso seja o pedido de retificação indeferido pelo Delegado da Receita da jurisdição fiscal, pode o contribuinte apresentar reclamação dirigida ao Delegado da Receita Federal de julgamento, contra o indeferimento, cabendo interposição de recurso ao Primeiro Conselho de Contribuintes.

O ADN nº 17, de 15-06-99, definiu que o julgamento, em primeira instância, dos processos administrativos fiscais relativos à solicitação de retificação de declaração em que haja manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciação dos Delegados e dos Inspetores da Receita Federal, permanece na esfera de competência dos Delegados da Receita Federal de Julgamento.

**Prazo para homologar a retificação de DIPJ.** Não há lei fixando prazo para a autoridade administrativa homologar tácita ou expressamente o pedido de retificação de DIPJ. É uma falha que deve ser sanada por lei. Quando a retificação vise aumentar o prejuízo fiscal ou diminuir o lucro tributável, é razoável a lei fixar o prazo de cinco anos contados da data do pedido para sua homologação.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o § 4º do art. 150 do CTN

fixa o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para homologação expressa ou tácita do lançamento. Assim, para o lucro real anual de período encerrado em 31-12-08, o prazo decadencial para revisão da DIPJ termina em 31-12-13. O prazo para homologação tácita ou expressa do pedido de retificação da DIPJ não poderia terminar na mesma data. Isso para evitar a esperteza de pedir retificação da DIPJ para aumentar o prejuízo fiscal ou diminuir o lucro tributável nos últimos dias para completar o prazo decadencial de cinco anos fixado no § 4º do art. 150 do CTN.

Atualmente, a entrega da DIPJ e sua retificação são procedidas exclusivamente através da Internet. A DIPJ retificadora substitui automaticamente a DIPJ original. Com isso não há exame da DIPJ retificadora, como ocorria no passado, para verificar se autoriza ou não a retificação. O problema é detectado na fiscalização da pessoa jurídica.

A lei diz que a autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos da pessoa jurídica, quando comprovado erro nela contido. Esse erro tanto pode ser de fato ou de direito mas não abrange a opção ou faculdade exercida. Erro de fato pode ser erro de cálculo aritmético ou de preenchimento da declaração, isto é, um valor de despesa ser inserido na linha de receita.

O erro de direito ocorre quando a empresa preencheu a DIPJ com entendimento de ser indedutível uma despesa dedutível. Nada impede de retificar esse erro de direito. Não pode retificar uma opção exercida. Assim, a empresa que não depreciou bem do ativo imobilizado não pode retificar a DIPJ para deduzir a depreciação ou a empresa que não compensou os prejuízos fiscais de períodos anteriores não pode retificar a DIPJ para fazer a compensação. Em ambos os casos não ocorreu erro de fato ou de direito mas decorreu de exercício de opção.

## **LALUR**

O art. 8º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que o contribuinte deverá escriturar o livro de apuração do lucro real (LALUR) que será entregue em meio digital. O art. 8º-A, acrescido por aquela lei, dispõe sobre a aplicação da multa em caso de falta de apresentação ou apresentação fora do prazo fixado. A multa absurda vai até cem mil reais para empresas com receita bruta igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 e até cinco milhões de reais para as receitas superiores àquele limite.

## **INFORMAÇÃO DOS TRIBUTOS NAS NOTAS FISCAIS**

A Lei nº 12.741, de 2012, instituiu a obrigatoriedade de constar, nos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda. Devem ser informados os seguintes tributos: ICMS, ISS, IPI, IOF, PIS, COFINS e CIDE.

O absurdo é dizer que devem ser informados os tributos cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda. Qualquer empresário, do maior ao mais modesto, na formação do preço de venda inclui todos os custos e despesas operacionais, inclusive o IPTU do imóvel, o IPVA dos caminhões, o INSS patronal etc.

Aquela lei foi regulamentada pelo Decreto nº 8.264 de 05-06-14. O § 6º do art. 3º

dispõe: sempre que o pagamento de pessoal constituir item de custo direto do serviço ou produto fornecido ao consumidor, também, deverão ser divulgados os valores aproximados referentes à contribuição previdenciária dos empregados, alocada ao serviço ou produto. É outro absurdo porque o ônus da contribuição é dos empregados, enquanto o ônus da empresa é o salário. Na lei mandava informar inclusive o IRPJ e a CSLL que foram vetados.

O Decreto diz que em relação à estimativa do valor dos tributos não serão computados valores que tenham sido eximidos por força de imunidade, isenções, reduções e não incidências eventualmente ocorrentes. As legislações de ICMS, PIS e COFINS mudam constantemente, não tendo condições de empresa vendedora de centenas de mercadorias diferentes ao consumidor saber as alterações ocorridas nas operações anteriores.

O art. 9º do Decreto dispõe que as empresas optantes do Simples Nacional poderão informar apenas a alíquota a que se encontram sujeitas nos termos do referido regime, desde que acrescida de percentual ou valor nominal estimado a título de IPI, substituição tributária e outra incidência tributária anterior monofásica eventualmente ocorrida. Esses acréscimos não serão passíveis de serem calculados. A pessoa que redige lei ou decreto deve ter o mínimo de conhecimento da matéria.

Nas tabelas de incidências de PIS, COFINS e ICMS, tanto de comércio como de indústria, tem vinte alíquotas diferentes de acordo com o montante da receita bruta do mês. Com isso, não é possível colocar os percentuais de alíquotas daqueles tributos nas notas fiscais de empresas no Simples Nacional.

No jornal Estado de São Paulo de 13-12-12, com a publicação da lei, no espaço SESCON está dito: lutamos por esta transparência por mais de seis anos, por isso temos que comemorar esta conquista. A lei, ao contrário da comemoração, aumenta o custo Brasil, tirando a competitividade das indústrias brasileiras. As informações exigidas são fornecidas no chutômetro.

## **DCTF - DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS**

A partir de 01-01-11, o preenchimento e a apresentação da DCTF estão disciplinados pela IN nº 1.110, de 24-12-10, alterada pela IN nº 1.130 e 1.177, de 2011.

**Dispensa de apresentação.** Entre as dispensas de apresentação da DCTF estão as empresas no Simples Nacional, as empresas inativas, as pessoas jurídicas que não tenham débitos a declarar.

No mês que não tiver débitos a declarar, o programa da Receita Federal não aceita a remessa, mas pela IN nº 1.130, de 2011, em relação ao mês de dezembro a remessa é obrigatória para informar os meses em que não teve débitos a declarar.

**Prazo para apresentação.** As pessoas jurídicas devem apresentar a DCTF até o 15º dia útil do segundo mês subsequente ao mês da ocorrência dos fatos geradores. Assim, os tributos devidos sobre as operações do mês de janeiro e informados na DCTF desse mês, deverá ser apresentada até o 15º dia útil do mês de março.

**Tributos a serem declarados.** A DCTF conterá os seguintes impostos e contribuições:

- I - IRPJ;
- II - IRRF
- III - IPI
- IV - IOF;
- V - CSLL;
- VI - PIS/PASEP;
- VII - COFINS;
- VIII - CIDE - Combustíveis;
- IX - CIDE - Remessa;
- X - CPMF;
- XI - Contribuição ao Plano de Seguridade do Servidor Público.

**Retificação de DCTF após apresentação de PER/DCOMP.** O PN nº 2, de 28-08-15, analisou a retificação de DCTF depois da transmissão de PER/DCOMP e ciência do despacho decisório.

## **DACON - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**

O DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais) instituído pela IN nº 387, de 20-01-04, foi extinto, a partir de 01-01-14, pela IN nº 1.441, de 20-01-14.

## **DECLARAÇÃO DE ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS - DIMOB**

A IN nº 1.115, de 28-12-10, dispõe sobre a apresentação da Dimob pelas pessoas jurídicas e equiparadas:

- I - que comercializarem imóveis que houverem construído, loteado ou incorporado para esse fim;
- II - que intermediarem aquisição, alienação ou aluguel de imóveis;
- III - que realizem sublocação de imóveis;
- IV - constituídas para a construção, administração, locação ou alienação do patrimônio próprio, de seus condôminos ou sócios.

A Dimob deverá ser entregue até o último dia útil do mês de fevereiro do ano subsequente ao que se referam as suas informações, por intermédio da Internet.

A Receita Federal tem expedido Soluções de Consultas dizendo que a empresa que administra as locações de seus próprios imóveis está obrigada a entregar a DIMOB.

## **DMED - DECLARAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS**

A IN nº 985, de 2009, alterada pela IN nº 1.055, de 2010, 1.125, de 2011, e 1.136, de 2011, instituiu a DMED (Declaração de Serviços Médicos), que deverá conter informações de pagamentos recebidos por pessoas jurídicas prestadoras de serviços de saúde e operadores de planos privados de assistência à saúde.

São obrigadas a apresentar a DMED, as pessoas jurídicas ou equiparadas nos termos da legislação do imposto de renda, prestadoras de serviços de saúde, e as operadoras de planos privados de assistência à saúde. As clínicas dentárias e médicas

cujos serviços forem prestados por pessoas físicas sem constituição de pessoa jurídica estão desobrigadas da DMED.

## **DECLARAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (DBF)**

A IN nº 1.307, de 27-12-12, disciplinou a entrega obrigatória da DBF pelos doze órgãos relacionados no art. 2º. A DBF deverá ser apresentada até o último dia útil do mês de março, em relação ao ano-calendário imediatamente anterior, por meio da Internet, utilizando o programa Receitanet.

## **DECLARAÇÃO DE OPERAÇÕES COM CARTÕES DE CRÉDITO - DECRED**

A IN nº 341, de 15-07-03, instituiu a DECRED cuja apresentação é obrigatória para as administradoras de cartões de crédito. A apresentação é semestral nos meses de fevereiro e agosto. Não serão informadas as operações com cartão de débito e nem com cartões de utilização restrita na aquisição de produtos ou serviços da empresa emitente.

## **PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR E SEGURADORAS**

A IN nº 1.452, de 21-02-14, instituiu a obrigatoriedade, pelas entidades de previdência complementar, sociedades seguradoras e administradoras de FAPI, da apresentação de informações relativas aos recebimentos de contribuições, prêmios e aportes e aos pagamentos de resgates aos participantes e beneficiários.

## **OPERAÇÕES FINANCEIRAS DE INTERESSE DA RECEITA FEDERAL**

A IN nº 1.571, de 02-07-15, alterada pela IN 1.580, de 2015, instituiu a obrigatoriedade de prestar informações relativas às operações financeiras pelas empresas que praticam atividades entre as quais comercialização de planos de benefícios de previdência complementar, administradoras de Fapi, custódia de valor de propriedade de terceiros e sociedades seguradoras que comercializem planos de seguros de pessoas.

## **INFORMAÇÕES AO COAF**

O Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF expediu a Resolução nº 14, de 23-10-06, determinando que as pessoas jurídicas que exerçam as atividades relacionadas a imóveis devem cadastrar-se e fornecer informações para aquele órgão. Enquadram-se na Resolução:

- I. Construtoras;
- II. Incorporadoras;
- III. Imobiliárias;
- IV. Loteadoras;
- V. Leiloeiras de imóveis;

- VI. Administradoras de bens imóveis; e
- VII. Cooperativas habitacionais.

O Anexo da Resolução enumera diversos tipos de transação imobiliária em que a comunicação ao COAF é obrigatória, como na operação de valor igual ou superior a R\$ 100.000,00 quando o pagamento é feito em espécie.

## MULTAS EXORBITANTES OU ABSURDAS

O art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, dispõe que compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

O art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação do art. 57 da Lei nº 12.873, de 2013, dispõe:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

- I - por apresentação extemporânea:
  - a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional;
  - b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas;
  - c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas;
- II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;
- III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:
  - a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais) do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta;
  - b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento).

§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro ou tenham realizado algum evento de reorganização societária deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea b do inciso I do caput.

§ 3º A multa prevista no inciso I do caput será reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício.

§ 4º Na hipótese de pessoa jurídica de direito público, serão aplicadas as multas previstas na alínea a do inciso I, no inciso II e na alínea b do inciso III.”(NR)

Com base na redação original do art. 57, que mandava aplicar a multa absurda de R\$ 5.000,00 por mês-calendário, no caso de falta de entrega ou de entrega após o prazo fixado de obrigações acessórias, a Receita Federal expediu oito Instruções Normativas cobrando a multa.

**Parecer Normativo nº 3 (DOU de 01-09-15).** Em substituição ao PN nº 3, de 10-06-13), a COSIT expediu o PN nº 3, de 2015, esclarecendo a aplicação das multas decorrentes de infrações por descumprimento de obrigações acessórias, em razão da nova redação do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, dada pela Lei nº 12.873 de 2013.

---

# 11

## CONDOMÍNIOS DE EDIFÍCIOS

---

O condomínio é um direito exercido sobre um mesmo bem por duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas. É também conhecido no Direito Civil como propriedade em comum e co-propriedade. O condomínio de edificação é regulado pela Lei nº 4.591/64. O condomínio não se caracteriza como pessoa jurídica, conforme ficou definido nos PN CST nºs 76/71 e 37/72.

### **INSCRIÇÃO NO CNPJ**

Os condomínios que auferam ou paguem rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte estão obrigados a se inscrever no CGC, atual CNPJ, ainda que não possuam personalidade jurídica, conforme dispõe a IN nº 14, de 10-02-98. O deferimento do pedido de inscrição está condicionado à inexistência de pendência quanto ao cumprimento de obrigações tributárias, principais e acessórias, pela pessoa física responsável perante a Receita Federal.

Os condomínios de edificações que tiverem empregados são contribuintes da contribuição ao PIS à alíquota de 1% sobre o valor da remuneração total de seus empregados (Lei nº 9.715 de 25-11-98). Isso obriga a inscrição do condomínio no CNPJ para fins de recolhimento dessa contribuição.

### **DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS**

O condomínio de edificação, figura representativa dos co-proprietários, por não se tratar de pessoa jurídica não está sujeito à apresentação da declaração de rendimentos (PN CST nº 76/71).

A SRF vem esclarecendo anualmente, através do Manual de Orientação para preenchimento das declarações de pessoas jurídicas, que os condomínios de edificações, por não se caracterizarem como pessoas jurídicas, estão dispensados da apresentação da declaração de rendimentos. Os condomínios de edificações não precisam apresentar nem a declaração de isenção do imposto de renda das pessoas jurídicas.

### **RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO DE TRIBUTOS**

Os condomínios, por não serem pessoas jurídicas, não possuem condições que os obriguem a reter o imposto de renda na fonte sobre rendimentos que pagarem

quando o cumprimento dessa obrigação exigir a condição de pessoa jurídica da fonte pagadora, conforme definiu o PN CST nº 37/72.

O ADN CST nº 29/86 também definiu que os rendimentos pagos ou creditados pelos condomínios a profissionais liberais, trabalhadores autônomos e empreiteiros de obras (pessoas físicas), como remuneração por serviços prestados sem vínculo empregatício, não estão sujeitos à retenção do imposto de renda.

A Solução de Consulta COSIT nº 17 (DOU de 19-01-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que os condomínios de edifícios estão desobrigados de efetuar a retenção do IR na fonte quando o cumprimento desta obrigação exigir da fonte pagadora a condição de pessoa jurídica.

O único imposto de renda que o condomínio de edificação tem o dever de reter é aquele incidente sobre os rendimentos do trabalho assalariado. O imposto sobre esse rendimento deverá ser retido pelo empregador sem indagar a natureza jurídica da fonte pagadora. O PN CST nº 114/72 definiu que é irrelevante a natureza jurídica do empregador em se tratando de retenção do imposto de renda sobre rendimentos do trabalho assalariado.

O art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, instituiu a retenção de PIS, COFINS e CSLL sobre os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, decorrentes da prestação de serviços profissionais, à alíquota total de 4,65%. O seu § 1º dispõe que a retenção aplica-se aos pagamentos efetuados por condomínios edifícios.

## **RECEITAS DA LOCAÇÃO DE PARTES COMUNS**

O ADI nº 2, de 27-03-07, diz que na hipótese de locação de partes comuns de condomínio de edifício, os rendimentos decorrentes serão considerados auferidos pelos condôminos, na proporção da parcela que for atribuída a cada um, ainda que tais rendimentos sejam utilizados na composição do fundo de receitas do condomínio, na redução da contribuição condôminial ou para qualquer outro fim.

O art. 3º da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que ficam isentos do imposto sobre a renda das pessoas físicas os rendimentos recebidos pelos condomínios residenciais, limitado a R\$ 24.000,00 por ano-calendário, e desde que sejam revertidos em benefício do condomínio para cobertura de despesas de custeio e extraordinárias, estejam previstos e autorizadas na convenção condôminial, não sejam distribuídos aos condôminos e decorram de:

- I - uso, aluguel ou locação de partes comuns do condomínio;
- II - multas e penalidades aplicadas em decorrência de inobservância das regras previstas na convenção condôminial; ou
- III - alienação de ativos detidos pelo condomínio.

Quando o condômino for pessoa jurídica, a parcela do rateio das receitas continua tributável. Nenhum dirigente de órgão da Receita Federal vai determinar a fiscalização para verificar se as receitas de locação de partes comuns dos edifícios de condomínios não residenciais estão sendo rateadas para tributação nas pessoas jurídicas. O resultado da fiscalização será decepcionante, enquanto sonegações dolosas de milhões de reais decaem com decurso do prazo decadencial.

## **CONSTRUÇÃO DE PRÉDIOS EM CONDOMÍNIO**

O responsável pela administração de condomínio, durante a construção do prédio, deverá manter escrituração, em livros específicos próprios, das operações relativas aos elementos formadores dos custos do imóvel em construção, elaborando, ao final de cada mês, os demonstrativos necessários ao atendimento, por parte dos condôminos, de determinações exigidas pela legislação fiscal, conforme esclareceu o PN CST nº 15/85.

Na hipótese em que a administração seja exercida por pessoa física, deverá esta registrar livro próprio no Cartório de Registro de Títulos e Documentos da cidade onde esteja situado o empreendimento, diz o Parecer. O cartório, todavia, dificilmente registrará livro dessa natureza por faltar-lhe competência legal.

O item 11 do Parecer leva a entender que os documentos de custos e de outras operações devem ser conservados pelo administrador da construção. Esses comprovantes, em nosso entender, pertencem ao condomínio e não à empresa administradora da construção. Esta exerce a função de mera mandatária durante a construção. Terminada a construção, cessa por completo a sua responsabilidade na conservação dos documentos.

Atualmente a quase totalidade dos prédios em condomínio são construídos pelas empresas incorporadoras, não se enquadrando no PN nº 15/85.

---

# 12

## EMPRESAS AGROPASTORIS

---

Além de vários benefícios fiscais, as empresas agropastoris, até o ano-calendário de 1990, pagavam o IRPJ à alíquota reduzida de 6% sobre o lucro real e não existia a CSLL. Hoje, essas empresas, além de pagar o IRPJ e a CSLL pelas mesmas regras e alíquotas aplicáveis para as empresas comerciais, industriais e prestadoras de serviços, têm somente o benefício fiscal de antecipar a depreciação de bens do ativo imobilizado destinados à produção. A carga tributária foi aumentada com a criação de PIS, COFINS e CPMF. O Governo brasileiro desestimula a atividade agropecuária e só critica os subsídios de outros países.

Nos países da União Européia, a maioria dos agricultores possui pequenas propriedades. Lá o subsídio dá bons resultados porque mantém os agricultores por várias gerações. No Brasil, o melhor caminho é reduzir a carga tributária como era até 1990. O subsídio é sempre desvirtuado, como ocorreu no passado quando os recursos dos financiamentos subsidiados foram empregados na compra de imóveis urbanos.

### ATIVIDADE RURAL

O art. 2º da Lei nº 8.023, de 12-04-90, com nova redação dada pelo art. 17 da Lei nº 9.250, de 1995, e art. 59 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que considera-se atividade rural:

- I - a agricultura;
- II - a pecuária;
- III - a extração e a exploração vegetal e animal;
- IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;
- V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação;
- VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas.

O art. 27 da Lei nº 11.959, de 2009, também, considera como produtores rurais as pessoas físicas e jurídicas que desenvolvem atividade pesqueira de captura e criação de pescado nos termos desta lei.

Não se considera industrialização a operação de que resultem os produtos relacionados na subposição 2401.20 da TIPI (tabaco total ou parcialmente destalado), quando exercida por produtor rural pessoa física (art. 10 da Lei nº 11.452, de 2007).

O PN nº 30, de 1980, definiu que é receita da atividade rural a decorrente de árvores plantadas pelas empresas agrícolas e de árvores em fase de formação adquiridas, não sendo receita da atividade rural a decorrente de florestas em ponto de corte adquiridas. O Parecer ressalva em relação às árvores que proporcionam vários cortes como é o caso do eucalipto. Neste caso a aquisição poderá ser feita às vésperas de um dos abates, desde que a empresa tenha por objeto a exploração agrícola do empreendimento até, pelo menos, a ocasião do corte seguinte.

A IN nº 257, de 11-12-02, diz que são consideradas atividades rurais, entre outras, o descasque de arroz, a moagem de trigo e de milho, a moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado e rapadura, a produção de mel acondicionado em embalagem de apresentação, a transformação de leite em queijo, manteiga e requeijão, a produção de sucos de frutas acondicionadas em embalagem de apresentação, a produção de adubos orgânicos, a produção de carvão vegetal, a produção de embriões de rebanho em geral, alevinos e girinos em propriedade rural, independente de sua destinação, etc.

A Instrução não considera atividade rural a industrialização de produtos, tais como bebidas alcoólicas em geral, óleos essenciais, fabricação de vinho com uvas ou frutas, a compra e venda de rebanhos com permanência em poder da pessoa jurídica rural em prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias, nos demais casos, as receitas de aluguel de máquinas agrícolas, as receitas da exploração de turismo rural, etc.etc.

## RECEITA DE ARRENDAMENTO

A receita de arrendamento ou aluguel de terras ou máquinas não é considerada receita da atividade rural. Na época em que o lucro da atividade agropastoril tinha tributação com alíquota de 6%, a distinção era importante. Hoje o efeito tributário só existe quando a empresa tem prejuízo fiscal de anos anteriores e lucro de arrendamento no ano-calendário. Neste caso, o prejuízo fiscal poderá reduzir o lucro, no máximo, em 30%.

A distinção continua importante quando a atividade rural é exercida por pessoa física porque a tributação dos rendimentos de alugueis é maior que os decorrentes da atividade agropastoril. A jurisprudência sobre arrendamento rural das pessoas físicas que são muitas aplica-se para as pessoas jurídicas.

Os rendimentos oriundos de arrendamento de terras, ainda que o contrato celebrado se refira a parceria agrícola, se receber o cedente remuneração certa, fixa, sem partilhar os riscos do negócio, classificam-se como alugueis (ac. nº 106-3.025/90 do 1º C.C. no

DOU de 15-03-91). Os rendimentos oriundos da parceria agrícola quando o parceiro proprietário receber um percentual fixo sobre a produção efetivamente obtida, partilhando dessa forma dos riscos do empreendimento, classificam-se como de atividade rural (ac. nº 106-2.615/90 do 1º C.C. no DOU de 19-10-90).

A resposta à pergunta nº 193 do livro editado pela Receita Federal em 2007 diz que “os rendimentos provenientes de arrendamento de imóvel rural, ainda que o contrato celebrado refira-se a parceria rural, se o cedente perceber quantia fixa sem partilhar os riscos do negócio, que é da essência do contrato de parceria rural, estão sujeitos ao imposto de renda. Estes rendimentos são tributados, como rendimentos equiparados a aluguéis, por meio do recolhimento mensal (carnê-leão), se recebidos de pessoa física ou, na fonte, se pagos por pessoa jurídica e na declaração de ajuste. Quando o contrato celebrado referir-se a parceria rural e o cedente não receber quantia fixa e participar dos riscos do negócio, a tributação desses rendimentos é efetuada como atividade rural.

## **DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

O art. 6º da MP nº 2.159-70, de 2001, dispõe que os bens do ativo permanente imobilizado, exceto terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição (art. 314 do RIR/99). Essa faculdade constou do art. 12 da Lei nº 8.023, de 1990, que foi revogado pelo art. 36 da Lei nº 9.249, de 1995.

O art. 14 da IN nº 257, de 11-12-02, dispõe sobre os procedimentos a serem observados na depreciação integral dos bens. O encargo da depreciação dos bens calculado à taxa normal, será registrado na escrituração comercial e o complemento para atingir o valor integral do bem constituirá exclusão no LALUR para fins de determinação da base de cálculo do imposto correspondente à atividade rural.

Como o art. 6º da MP nº 2.159-70, de 2001, permite depreciar integralmente os bens do ativo imobilizado no próprio ano da aquisição, sem impor a forma de contabilização dos encargos, o benefício fiscal é aplicável para o IRPJ e a CSLL. No livro de Perguntas e Respostas editado pela Receita Federal em 2007 está dito: Na apuração da base de cálculo da CSLL deverá ser observado o mesmo procedimento adotado em relação à apuração da base de cálculo do IRPJ (art. 104 da IN nº 390, de 30-01-04 e art. 52 da IN nº 93, de 1997).

A partir do período de apuração seguinte ao da aquisição do bem, o encargo da depreciação normal que vier a ser registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao resultado líquido da atividade rural, efetuando-se a baixa do respectivo valor no saldo da depreciação incentivada controlado na parte B do LALUR. No caso da alienação de bem, o saldo da depreciação existente na parte B do LALUR, correspondente ao bem, será adicionado ao resultado líquido do ano da alienação.

Quando o bem incentivado for desviado para uso exclusivamente em outras atividades, o saldo da depreciação existente na parte B do LALUR deverá ser adicionado ao resultado líquido da atividade rural no ano da mudança de destinação. Esta é a única hipótese de interrupção do benefício fiscal da depreciação integral.

O 1º C.C. tem decidido que os recursos aplicados na formação de lavoura canieira, integrados ao ativo imobilizado, podem ser apropriados integralmente como

encargos do período correspondente à sua aquisição, exceto no período de 01-01-96 a 21/05/96, quando não vigorou o incentivo. Vide os ac. nº 101-94.597, de 2004, no DOU de 29-10-04, e 104-19.138, de 2002, no DOU de 11-08-03.

Não se pode dizer que aquele entendimento é o correto porque a lei permite depreciar integralmente os bens do ativo permanente imobilizado no próprio ano de aquisição. Os custos de formação da lavoura canavieira não são bens do ativo permanente imobilizado mas tratam-se de custos de produção agrícola, cuja contabilização, se no ativo imobilizado ou no realizável a longo prazo, teve muita divergência de entendimento e processos fiscais no período em que vigorava a correção monetária do balanço. A lavoura canavieira terá que ser renovada porque após três ou quatro cortes torna-se antieconômica.

A lavoura canavieira, por outro lado, não sofre depreciação mas exaustão em cada corte. O laranjal ou o cafezal produz frutos e por isso sofre depreciação (PN nº 18/79). O objetivo da lei foi o de dar depreciação acelerada integral no próprio ano de aquisição para os bens como máquinas agrícolas, construção etc. porque a lei diz bens para uso nessa atividade. Ora, o canavial ou a floresta em formação não são bens para uso na atividade rural mas são custos de formação da lavoura.

O benefício consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, no próprio ano de aquisição, não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais (Solução de Consulta nº 120 da 9ª RF no DOU de 09-10-01 e Solução de Divergência COSIT nº 12 de 2003). A Solução de Divergência foi necessária porque a Solução de Consulta nº 28 da 7ª RF (DOU de 20-04-01) decidiu que o custo de aquisição, pela pessoa jurídica, de florestas em formação, destinadas à exploração de madeira para comercialização, consumo ou industrialização, excetuado o custo da terra nua, pode ser integralmente considerado como despesa no próprio ano de aquisição.

O CARF decidiu que o benefício consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado no próprio ano de aquisição não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais (ac. 1301-00.556 no DOU de 11-11-11).

A pessoa jurídica rural que tiver usufruído o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, vindo, posteriormente, a ser tributada pelo lucro presumido, caso aliene o bem depreciado com o incentivo durante a permanência nesse regime, deverá adicionar à base de cálculo para determinação do lucro presumido o saldo remanescente da depreciação não realizada (art. 20 da IN nº 257, de 11-12-02). A Instrução não aplicou o art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996, na mudança de lucro real para lucro presumido.

Na mudança de lucro presumido para lucro real, a pessoa jurídica que não manteve a escrituração contábil terá que considerar, no balanço de abertura, como utilizadas as cotas de depreciação, amortização e exaustão que seriam cabíveis nos exercícios anteriores como se nesses anos estivesse sujeita à tributação com base no lucro real (PN CST nº 33, de 1978).

## **INVENTÁRIO ANUAL DE REBANHO DE ANIMAIS**

O art. 292 do RIR/99 dispõe que ao final de cada período de apuração do imposto, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e avaliação dos seus estoques. O

art. 297 dispõe que os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativas poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade.

Para apuração dos resultados anuais o rebanho existente na data do balanço deverá ser inventariado ao preço corrente no mercado ou pelo preço real de custo quando a organização contábil da empresa tenha condições para evidenciá-lo (PN nº 511, de 1970, e nº 57, de 1976).

É mínimo o número de empresas rurais que têm contabilidade de custos e com isso, no inventário anual em 31 de dezembro, avaliam o estoque de animais pelos custos efetivos. As empresas tributadas pelo lucro real que não têm contabilidade de custos são obrigadas a avaliar os estoques pelos preços correntes de mercado. Pelo nascimento de animal debita-se conta do ativo a que se destina a cria nascida e credita-se uma conta de resultado. Pela morte de animal debita-se conta de resultado e credita-se a conta do ativo em que estava registrado o animal (PN nº 57/76).

O PN CST nº 511, de 1970 definiu que no encerramento do balanço todo o gado deve figurar no respectivo inventário pelo preço de custo, quando a contabilidade tiver condições para isso, em caso contrário, pelo preço corrente na praça. Diz ainda que as contrapartidas dos lançamentos contábeis pelas crias nascidas e pelo aumento de valor do rebanho no inventário anual são receitas tributáveis. O entendimento tem base legal.

A IN nº 257, de 11-12-02, que dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural diz em seu art. 16:

Art. 16 A contrapartida do aumento do ativo, em decorrência da atualização do valor dos estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos destinados à venda, tanto em virtude do registro no estoque de crias nascidas no período de apuração, como pela avaliação do estoque a preço de mercado, constitui receita operacional, que comporá a base de cálculo do imposto de renda no período em que ocorrer a venda dos respectivos estoques.

A Instrução está, equivocadamente, tratando a contrapartida da atualização de estoque de animais como reavaliação, quando na realidade é estorno de custos. A maioria das empresas rurais que cria animais, principalmente gado bovino, não tem contabilidade de custos. Durante o ano-calendário ocorrem compras e vendas de bois e bezerras e mortes, além de crias nascidas. Se não tem contabilidade de custos, a única forma de não postergar o pagamento do imposto de renda e da CSLL mediante antecipação de custos é a legislação mandar avaliar os estoques de animais aos preços de mercado.

A pessoa jurídica que paga o imposto mensal com base na receita bruta fará a atualização dos estoques só no encerramento do período de apuração em 31 de dezembro. Durante o ano, os custos com alimentação, vacinas, remédios, etc. são contabilizados no resultado. A atualização do valor dos estoques nada mais representa do que o estorno de custos das contas de resultados para o ativo. Com isso, a contrapartida da atualização não tem incidência de PIS e COFINS por não constituir receita auferida mas não pode ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A pessoa jurídica que possui contabilidade de custos não lança, no resultado, os custos com alimentação, vacinas, remédios etc. porque são apropriados para a conta

de estoques de animais. Essa empresa não está obrigada a fazer a avaliação dos estoques ao valor de mercado porque os custos não foram escriturados na conta de resultado.

O diferimento da tributação sobre a contrapartida do aumento de valor de bens em virtude de nova avaliação, na forma do art. 434 de RIR/99, aplica-se exclusivamente para os bens do ativo permanente e depende de laudos nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976. A avaliação de animais ao valor de mercado não constitui reavaliação, cuja tributação possa ser diferida.

O revogado ADN nº 32 (DOU de 30-05-94) dizia corretamente que a contrapartida do aumento do ativo, em decorrência da atualização do valor dos estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos destinados à venda, tanto em virtude do registro no estoque de crias nascidas no período-base, como pela avaliação do estoque a preço de mercado, **embora constitua receita tributável pelo imposto de renda**, não compõe a base de cálculo da COFINS e do PIS-Receita Operacional.

**Empresas tributadas pelo lucro presumido.** A contrapartida da avaliação de estoques de produtos agropecuários aos preços correntes de mercado, pelas empresas tributadas pelo lucro presumido, não constitui receita tributável de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Se fosse tributável, ocorreria dupla incidência de tributos porque na venda os custos dos estoques baixados não podem ser deduzidos das receitas.

## PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE CSLL

A Lei nº 8.023, de 1990, que alterou a legislação do imposto de renda sobre o resultado da atividade rural dispõe no art. 14 que o prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores.

O art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995, veio dispor que o prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31-12-94, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de 30% do referido lucro líquido ajustado.

Com base naquele art. 15, a Receita Federal começou a autuar as empresas rurais que não observaram o limite de 30%, na compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores, na determinação do lucro real. O 1º C.C. tem decidido que as disposições relativas à limitação de 30% na compensação de prejuízos, dirigidas às empresas em geral, são inaplicáveis àquelas que se dedicam à exploração de atividades rurais que são reguladas especificamente pela Lei nº 8.023, de 1990 (ac. nº 104-19.138, de 2002, no DOU de 11-08-03).

A Lei nº 8.023, de 1990, regulou especificamente a tributação das atividades rurais de pessoas físicas e pessoas jurídicas e como a lei de Introdução ao Código Civil dispõe que a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior, o art. 14 não foi revogado nem modificado pelo art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995, que introduziu a limitação de 30%.

O art. 512 do RIR/99 veio dispor que o prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite previsto no caput do

art. 150. Foi citado como base legal o art. 14 da Lei nº 8.023 de 1990.

A controvérsia com maior número de processos fiscais foi em relação ao limite de 30% na compensação da base negativa da CSLL. O art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995, veio dispor que a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

A fiscalização da Receita Federal entendeu que a limitação de 30%, ainda que não seja aplicável para o IRPJ, seria aplicável para a CSLL porque a Lei nº 8.023, de 1990, está regulando somente o imposto de renda. Os processos fiscais avolumaram tanto que o art. 42 da MP nº 1.991-15, de 10-03-2000, atual art. 41 da MP nº 2.158-35, de 2001, veio dispor que o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado, previsto no art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995, não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural, relativamente à compensação de base de cálculo negativa da CSLL.

No DOU de 07-03-05 estão publicadas ementas de vários acórdãos da CSRF como o de nº 01-04.608/2003 que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional dizendo:

A limitação à compensação de bases negativas de contribuição social não é aplicável à atividade rural, pois o disposto no artigo 42 da Medida Provisória 1.991-15/2000 (atual artigo 41 da MP 2.158/2001) tem caráter manifestamente interpretativo, sendo o seu conceito, por conseguinte, aplicável desde a instituição da própria limitação.

As decisões da CSRF são corretas porque o art. 14 da Lei nº 8.023, de 1990, dispõe que o prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores. O artigo está permitindo a compensação de prejuízo com o resultado positivo para incidência de todos os tributos federais sobre o resultado da atividade rural, seja de pessoa física ou de pessoa jurídica. O art. 14 não usa as palavras prejuízo fiscal e nem imposto de renda. Com isso, o art. 41 da MP nº 2.158-35, de 2001, tem natureza de lei interpretativa, aplicando-se retroativamente à data da lei interpretada na forma do art. 106 do CTN.

A resposta à pergunta nº 498 do livro editado pela Receita Federal em 2006 diz que o prejuízo fiscal da atividade rural apurado no período de apuração poderá ser compensado, sem limite, com o lucro real das demais atividades, apurado no mesmo período de apuração. A mesma resposta diz ainda que na compensação de prejuízos fiscais da atividade rural com lucro real de outra atividade, apurado em período de apuração subseqüente, aplica-se a limitação de 30% do lucro líquido ajustado.

Na apuração do lucro real, os prejuízos fiscais gerados na atividade geral poderão ser compensados com o lucro real da atividade rural, observado o limite dos 30% de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995, (ac. nº 101-95.538/2006 do 1º C.C. no DOU de 29-08-06). Se o prejuízo da atividade geral e o lucro da atividade rural forem do mesmo período de apuração não há limite para a compensação.

## CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E A COFINS

Com a instituição de PIS e COFINS, primeiro no regime cumulativo e depois no não-cumulativo, a carga tributária das pessoas jurídicas dedicadas à atividade rural teve considerável aumento e ficou em desvantagem em relação a atividade rural das pessoas físicas que não sofrem a incidência das duas contribuições.

A situação ficou tão insuportável que foram instituídos créditos presumidos de PIS e COFINS para as pessoas jurídicas adquirentes de produtos agropecuários e suspensão de incidências para as pessoas jurídicas com atividade rural. Nem toda aquisição de produto agropecuário dá direito ao crédito presumido e nem toda venda de produtos da atividade rural tem suspensão de PIS e COFINS. A legislação usa capítulos e códigos da TIPI.

O DOU de 10-01-01 publicou a Solução de Consulta nº 105 da 6ª RF, dizendo que, sob pena de ocorrer dupla incidência, a contrapartida do aumento do ativo, em decorrência da atualização do valor dos estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos destinados à venda, tanto em virtude do registro no estoque de crias nascidas no período-base como pela avaliação do estoque a preço de mercado, embora constitua receita tributável pelo imposto de renda e CSLL, não compõe a base de cálculo da COFINS e do PIS, mesmo após as alterações introduzidas pela Lei nº 9.718/98. O art. 18 da IN nº 247/02 confirma a orientação.

A decisão é correta porque a base de cálculo de COFINS e PIS/PASEP é a receita auferida pela pessoa jurídica de fonte externa. O aumento de valor de estoques de produtos agropecuários decorrente de avaliação com base no preço de mercado é simples ajuste contábil que não implica receita de fonte externa. No caso de crias nascidas, a receita registrada nada mais representa que estorno de custo. Isso porque na empresa rural com contabilidade de custo não há necessidade de registrar receita da cria nascida.

## VENDAS ATRAVÉS DE COOPERATIVAS

O art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971 (Lei das Sociedades Cooperativas), dispõe que denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados e que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Com base naquele artigo de lei, a Receita Federal expediu o PN nº 77, de 1976, onde esclareceu que o faturamento por ato cooperativo não é o momento de apropriação da receita operacional da pessoa jurídica associada. O Parecer diz que a entrega da produção do associado à sua cooperativa não significa mais do que a outorga de poderes e que a computação como receita operacional deve basear-se na emissão da nota fiscal de saída do produto da cooperativa.

As sobras líquidas da destinação para constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971, somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuária (art. 1º da Lei nº 10.676, de 2003).

## EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA À JURÍDICA

O art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990, com alterações posteriores, já transcrito, conceitua a atividade rural. O art. 58 do RIR/99 define a atividade rural praticada pelas pessoas físicas. A pessoa física que praticar com habitualidade as operações não consideradas como atividade rural fica equiparada à pessoa jurídica. Se a operação for eventual, a tributação será feita como ganho de capital.

Nas décadas de 60 a 80 era comum a instauração de processo fiscal por equiparação de pessoa física à jurídica envolvendo operações de vendas de madeiras, beneficiamento de arroz e café feito pelos agricultores etc. Hoje os processos de equiparação são raros. Há muitos processos por descaracterização, como de atividade rural, das receitas decorrentes de arrendamento de pastagens.

A lei não considera como atividade rural a transformação de produtos da atividade rural que altere a composição e as características do produto in natura, ainda que feita pelo próprio agricultor ou criador. Não é considerada atividade rural, por exemplo, a fabricação de vinho ou licor com uvas ou frutas produzidas pelo próprio agricultor ou fabricação de qualquer bebida alcoólica ou óleos essenciais.

A Receita Federal não considera como de atividade rural a criação e venda de cães, passarinhos, gatos etc. Se exercida de forma eventual o lucro é tributado como ganho de capital da pessoa física mas se a atividade for habitual, a pessoa fica equiparada à jurídica (Pergunta nº 237 do livro editado pela Receita Federal em 2006).

A decisão não tem base legal se a atividade de criação e venda de cães, passarinhos, gatos e de outros pequenos animais for exercida em imóvel rural porque a lei considera como atividade rural a criação e venda de pequenos animais em geral. Até a criação em cativeiro de animais ou aves selvagens como javali e ema é considerada atividade rural.

O CARF decidiu que o emprego de equipamentos de alta tecnologia, não é vedado pela lei nº 8.023, de 1990, para transformação de produtos, feita pelo próprio produtor, sem que haja alteração da composição e das características do produto in natura (ac. 1402-00271 no DOU de 18-05-11).

## VENDA DE IMÓVEL RURAL

Alguns consultores tributários entendem que o art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, é aplicável, também, para apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural das pessoas jurídicas. O referido artigo dispõe:

Art. 19. A partir de 01-01-97, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e o valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 1995.

O art. 17 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe sobre a apuração do ganho de capital pelas pessoas físicas e pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real. O art. 19 está reproduzido no art. 136 do RIR/99 que trata do custo de imóvel rural adquirido a partir de 01-01-97 pelas pessoas físicas e no art. 523 que está no Subtítulo IV que trata da tributação das pessoas jurídicas com base no lucro presumido.

No livro de Perguntas e Respostas da pessoa jurídica, editado pela Receita Federal em 2007, na parte que trata da tributação com base no lucro presumido, está dito: para imóveis adquiridos a partir de 01-01-97, considera-se custo de aquisição do imóvel rural, o VTN constante da DIAT no ano de sua aquisição e o VTN é também considerado valor de venda do imóvel rural, no ano de sua alienação.

Entendemos que houve equívoco na montagem do Regulamento de 1999, ao inserir o art. 523. O art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, é aplicável exclusivamente para os ganhos de capital auferidos por pessoas físicas. Aquele artigo da lei enseja planejamento tributário tanto para as pessoas físicas como para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido.

O art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, não é aplicável para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real por falta de base legal. Quando a empresa compra uma fazenda por dez milhões de reais e nesse ano declara o VTN de quinze milhões, o custo contábil do imóvel é dez milhões. Se essa fazenda for vendida por trinta milhões e no ano da venda for declarado o VTN de vinte milhões, o ganho pelo art. 19 daquela lei será de cinco milhões (20-15). Na contabilidade tem ganho de vinte milhões (30-10). Para excluir quinze milhões na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL há necessidade de lei concedendo isenção de IRPJ e CSLL em razão do art. 250 do RIR/99 que dispõe sobre exclusões e compensações

## **FUNDO DE LIQUIDEZ PARA GARANTIA DE FINANCIAMENTO**

O art. 3º da Lei nº 11.524, de 2007, criou o fundo de liquidez para garantia de financiamentos contratados pelos produtores rurais, a ser constituído por instituições financeiras. Os produtores rurais ou suas cooperativas terão que pagar, em favor do fundo, o valor correspondente a 10% do valor atualizado da dívida mantida com fornecedores. Aquele artigo estabeleceu bônus de adimplência devido ao produtor rural ou a sua cooperativa.

O ADI nº 18, de 06-12-07, definiu que os valores pagos para constituição do fundo de liquidez poderão ser considerados como despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL da empresa produtora rural, sua cooperativa ou por fornecedor de insumos agro-pecuários.

O bônus de adimplência devido ao produtor rural ou sua cooperativa será classificado como receita operacional da pessoa jurídica e para incidência de PIS e COFINS será considerado receita financeira.

---

# 13

## SOCIEDADES COOPERATIVAS

---

Desde longa data, as sociedades cooperativas tiveram tratamento diferenciado e favorecido. O art. 146 da atual Constituição dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, entre outros, sobre adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. O Governo, na ânsia de arrecadar, todavia, cada vez mais está equiparando as sociedades cooperativas às demais pessoas jurídicas com fins lucrativos no pagamento de tributos.

As sociedades cooperativas estão reguladas pela Lei nº 5.764/71 que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das cooperativas. Muita polêmica tem sido levantada acerca da determinação da base de cálculo do imposto de renda sobre os resultados auferidos pelas cooperativas. É muito grande, atualmente, o número de processos fiscais envolvendo as sociedades cooperativas.

O art. 111 da Lei nº 5.764/71 dispõe que serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 desta Lei. Vejamos, então, como dispõem aqueles quatro artigos.

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Parágrafo único. (revogado pela LC nº 130 de 2009).

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos arts. 85 e 86, serão levados à conta 'Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social' e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar (nova redação dada pela MP nº 2.168-40 de 2001).

Note-se que a Lei nº 5.764/71 delimitou perfeitamente o campo da incidência tributária em relação ao imposto de renda. A Lei não delimitou o campo da não-incidên-

cia e nem da isenção fiscal. Os resultados tributáveis nas declarações de rendimentos das sociedades cooperativas são os oriundos de operações com não associados de que tratam os arts. 85, 86 e 88.

O CARF tem decidido que a Lei nº 5.764, de 1971, foi recepcionada pela Constituição Federal. Portanto, o resultado positivo da prática de atos cooperados foi deixado à margem da tributação e não pode ser tributado (ac. 1201-00.444 e 448 no DOU de 02-09-11). Os processos cuidaram da tributação pela CSLL.

Os arts. 85, 86 e 88, por sua vez, definem e delimitam as operações com não associados que as cooperativas poderão efetuar. Se a cooperativa efetuar operações sociais não permitidas em lei, isto é, fizer operações não previstas naqueles três artigos, ela perderá a natureza jurídica de cooperativa e passa a ser sociedade comercial ou civil com fins lucrativos.

A sociedade cooperativa que pratique, em caráter habitual, atos não cooperativos, descaracteriza-se como tal, sujeitando-se todos os seus resultados às normas que regem a tributação das operações das demais sociedades civis e comerciais. Assim decidiu o 1º C.C. no Ac. nº 101-74.431/83 (DOU de 10-05-84). Dezenas de decisões no mesmo sentido foram prolatadas antes e depois desse Acórdão.

É igualmente vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuando-se os juros até o máximo de 12% ao ano que incidirão sobre a parte integralizada (art. 24, § 3º, da Lei nº 5.764/71).

Os atos normativos expedidos pela SRF e as decisões do 1º C.C. nem sempre observaram a delimitação do campo de incidência do imposto de renda imposta pela Lei nº 5.764/71, como a seguir veremos.

## ATOS COOPERATIVOS

O art. 146 da atual Constituição, como nas anteriores, manda dar adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. O adequado tratamento encontra-se no art. 79 da Lei nº 5.764/71 (Lei das Sociedades Cooperativas) onde dispõe:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

O PN nº 77/76 definiu que o faturamento por ato cooperativo não é o momento de apropriação da receita operacional da pessoa jurídica associada. Isso tendo em vista que as relações econômicas entre a cooperativa e seus associados não poderão ser entendidas como operações de compra e venda, considerando-se as instalações da cooperativa como extensão do estabelecimento cooperado, constata-se, para o ato cooperativo, conotações jurídicas próprias.

E, como a entrega da produção do associado à sua cooperativa não significa mais do que a outorga de poderes, a computação como receita operacional deve basear-

se na emissão da nota fiscal de saída do produto da cooperativa, diz o Parecer da Receita Federal.

As receitas operacionais de empresas excepcionalmente associadas a cooperativas de venda em comum devem ser apropriadas em função do faturamento das vendas a terceiros (PN nº 66 de 05-09-86).

## COOPERATIVAS DE TRABALHO

O art. 111 da Lei nº 5.764/71 dispõe que serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações:

- a) com produtos adquiridos de não associados, em se tratando de cooperativas agropecuárias e de pesca;
- b) com bens e serviços fornecidos a não associados.

No caso de cooperativa de produção, o ato cooperativo fica caracterizado na operação entre o produtor agropecuário ou de pesca e a cooperativa. Com isso, se a cooperativa adquire produtos de não associados, o ato não é cooperativo e por isso o resultado positivo é tributável. A condição do adquirente da cooperativa não influi na caracterização do ato cooperativo nas cooperativas de produção.

Tratando-se de cooperativas de consumo, o ato cooperativo fica caracterizado na operação entre a cooperativa e o adquirente de bens. O ato é cooperativo quando o comprador do bem é associado. Isso ocorre nas cooperativas de consumo dos funcionários das empresas. A aquisição dos bens pela cooperativa não influi na caracterização de ato cooperativo.

A situação não está clara nas cooperativas de serviços, porque o art. 79 da Lei nº 5.764/71 dispõe que denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados e o art. 111 diz que é renda tributável os resultados positivos obtidos nas operações de bens e serviços fornecidos a não associados. A lei não fala em serviços fornecidos por não associados. Com isso, para que a operação seja caracterizada como ato cooperativo e o resultado positivo não seja tributado, o tomador do serviço deveria ser associado. Na maioria das cooperativas de serviços, todavia, os associados são os prestadores de serviços.

O art. 183 do RIR/99 dispõe que as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como de comercialização pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados ou de fornecimento de bens ou serviços a não associados.

A CSRF decidiu que o valor recebido pelas cooperativas de trabalho, por serviços prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo, desde que o serviço seja da mesma atividade econômica da cooperativa, não sendo, portanto tributável em relação ao IRPJ (ac. nº 01-04.454/2003 no DOU de 08-08-03). Assim, o plantador de cana, ao contratar a cooperativa de cortadores de cana, o valor recebido pela cooperativa é de ato cooperativo porque os serviços estão sendo prestados pelos cooperados, ainda que o beneficiário ou usuário dos serviços não seja cooperado.

A COSIT esclareceu, na Solução de Consulta nº 17 (DOU de 21-11-02), a reten-

ção de tributos a ser efetuada por órgãos públicos federais nos pagamentos para as cooperativas de trabalho, dizendo que as cooperativas de trabalho deverão segregar, em suas notas fiscais ou faturas, as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados por seus associados das importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas cobrados na fatura (taxa de administração, etc.), bem assim emitir fatura separada, relativa aos serviços prestados por terceiros não associados. A emissão de documentos sem observância das disposições acima sujeitará à retenção e o recolhimento do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, sobre o valor total da Nota Fiscal ou Fatura.

## COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO

Entre as cooperativas de trabalho, as cooperativas de trabalho médico, mais especificamente as cooperativas UNIMED, são as que mais têm processos fiscais de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. O 1º e o 2º C.C. têm negado provimento para a maioria dos recursos voluntários. É que muitas cooperativas UNIMED não são cooperativas de trabalho mas são administradoras de planos de saúde.

A cooperativa de médicos que administra Plano de Saúde não pratica atos cooperativos mas exerce atividade comercial ou civil. O valor pago para médico associado pela cooperativa não tem nenhuma relação com o valor da mensalidade paga pelo usuário. O usuário paga a mensalidade independente de uso ou não de serviços médicos. Para ser ato cooperativo, a cooperativa teria que repassar ao médico que prestou o serviço, o valor recebido do usuário com pequena dedução para as despesas de manutenção da cooperativa.

O 1º e o 2º C.C. têm, reiteradamente, decidido que a cooperativa de médicos que administra Plano de Saúde, exerce atividade comercial de compra e venda de serviços médicos, laboratoriais e hospitalares, sujeita às normas de tributação das pessoas jurídicas em geral. A prestação de serviços por terceiros não associados, especialmente hospitais e laboratórios, não se enquadram no conceito de atos cooperativos, nem de atos auxiliares, sendo, portanto, tributáveis. vide os ac. nºs 102-46.302/2004 e 102-46.313/2004 no DOU de 24-05-04 e 203-09.106/2003 e 203-09.107/2003 no DOU de 28-05-04.

## COOPERATIVAS DE CRÉDITOS

A LC nº 130, de 2009, dispõe sobre a constituição e o funcionamento das cooperativas de créditos, sendo vedada a constituição de cooperativa mista com seção de crédito. O seu art. 1º dispõe que as instituições financeiras constituídas sob a forma de cooperativas de crédito submetem-se a esta Lei Complementar, bem como à legislação do Sistema Financeiro Nacional - SFN e das sociedades cooperativas.

A Resolução nº 4.434, de 05-08-15, do Banco Central dispõe sobre a constituição, autorização e funcionamento das cooperativas de crédito.

As aplicações financeiras, de um modo geral, das cooperativas de crédito rural não são consideradas atos cooperativos de acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (REsp 109-711/RS). Excetuam-se as aplicações financeiras efetuadas junto a outras cooperativas de crédito às quais seja associada, por expressa previsão do art. 79 da Lei nº 5.764/71 (ac. nº 108-06.008/00 do 1º C.C. no DOU de 17-04-00).

A Solução de Consulta nº 1 da 1ª RF (DOU de 17-04-03) diz que as cooperativas de crédito não estão abrangidas pelo tratamento tributário previsto na Lei das Cooperativas (Lei nº 5.764, de 1971), uma vez que a C.F. as diferencia das demais cooperativas, qualificando-as como instituições financeiras e subordinando-as à legislação pertinente ao sistema financeiro nacional.

Se a Lei nº 5.764, de 1971, não se aplica para as cooperativas de crédito, a decisão da consulta está afirmando que as receitas de atos cooperativos estão sujeitas ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. A decisão não tem base legal diante da pacífica jurisprudência do 1º C.C. e da CSRF. Vide acórdãos da CSRF de nºs. 01-03.803/2002 no DOU de 22-04-03 e 01-04.265/2002 no DOU de 08-08-03.

O CARF decidiu que o fato de as cooperativas de crédito estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991, não implica a tributação do resultado dos atos cooperados por elas praticados (ac. nºs 1802-00.719, 721, 739 e 754 no DOU de 18-05-11).

A IN nº 333, de 23-06-03, definiu que as aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas de crédito em outras instituições financeiras, não cooperativas, não se caracterizam como atos cooperativos, incidindo o imposto de renda sobre o resultado obtido pela cooperativa nessas aplicações. Esses rendimentos, todavia, não estão sujeitos ao imposto de renda na fonte porque as cooperativas de crédito estão equiparadas a instituições financeiras.

A interpretação do art. 1º da Instrução leva a entender que os rendimentos de aplicações financeiras em outras cooperativas de crédito das quais forem associadas são atos cooperativos e assim não estão sujeitos ao imposto de renda sobre o resultado, inclusive a CSLL. Com isso, os rendimentos decorrentes de empréstimos efetuados para os cooperados, também, não estão sujeitos ao IRPJ e CSLL.

A CSRF decidiu que as aplicações de recursos realizadas pelas cooperativas de crédito dentro do sistema cooperativo associado são as únicas que devem ser tratadas como efetivos atos cooperativos, isentos do imposto sobre a renda e não geradores de lucros tributáveis pela contribuição social, mas sim sobras. A verdadeira essência da cooperativa de crédito não é servir de intermediário do cooperado com o mercado financeiro, mas sim permitir, dentro da cooperativa e seus associados, maior acesso ao crédito, captando recursos com esses mesmos associados. Quando, por questões de mercado ou de sobra de reservas, aplicar tais valores em outras instituições financeiras, estará realizando ato não cooperativo, cujo resultado positivo deve ser tributado (ac. nº 01-05.153/2004 no DOU de 16-05-06).

## **COOPERATIVAS DE CONSUMO**

As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (art. 69 da Lei nº 9.532/97). Com isso, as cooperativas de consumo perderam toda isenção tributária.

O termo “consumidores”, referido no art. 69 da Lei nº 9.532/97, abrange tanto os não associados como também os associados das sociedades cooperativa de consumo (ADN nº 4 de 25-02-99). O ato normativo esclarece ainda que não se aplica às

sociedades cooperativas mistas o disposto naquele artigo.

A isenção tributária das cooperativas de consumo não tinha sentido mas o problema agravou-se pelos abusos praticados por algumas delas que chegaram a fazer propaganda na televisão. As cooperativas que abriram as portas de suas lojas para todos os transeuntes das ruas desvirtuaram a finalidade delas. Assim, quando uma pessoa entra na loja ainda não é cooperada, mas ao passar no Caixa assina a ficha de cooperada, ainda que essa pessoa nunca mais volte à loja.

## RESULTADOS DE ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 103-12.271/92 (DOU de 26-10-94) que é lícita a apuração dos resultados dos atos cooperativos e não cooperativos pelo rateio dos custos e despesas diretas na proporção das receitas a que os mesmos correspondem, exceção para os custos e despesas indiretas que devem obedecer a proporção entre o total das receitas das atividades com associados e não associados.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 101-92.914/99 (DOU de 14-03-00) que se a escrituração não segregar as receitas e despesas/custos segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos), ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não-incidência tributária. Se a exigência se funda exclusivamente na descaracterização da cooperativa, pela prática de atos não cooperativos diversos dos previstos nos arts. 85 e 86 da lei nº 5.764/71, não pode a mesma prosperar.

Nas cooperativas de prestação de serviços, é lícito apropriar a receita correspondente aos atos não cooperativos pela aplicação sobre o montante das receitas do percentual obtido na comparação dos custos incorridos com terceiros com o total dos custos incorridos. Eventual erro no rateio deve ser apurado pela fiscalização, mediante aprofundamento de sua atividade fiscalizadora, sendo inaceitável a simples glosa do total da exclusão relativa a atos cooperativos procedida diante de dificuldade na sua apuração exata (ac. nº 105-13.147/00 no DOU de 29-05-00).

A decisão da 5ª Câmara inverteu o ônus da prova. O contribuinte deve manter a escrituração em boa ordem. Não cabe ao fisco o ônus de refazer a escrituração para segregar as receitas pelas origens de atos cooperativos e não cooperativos. Ratear os custos e despesas com base nas receitas é razoável mas o inverso é impraticável por causa dos custos e despesas indiretas.

O 1º C.C. decidiu que as sociedades cooperativas estão amparadas pela não incidência do imposto de renda apenas em relação aos resultados positivos das suas atividades específicas. Porém, a falta de destaque das receitas segundo a sua origem (atos cooperativos e não cooperativos) autoriza a tributação da totalidade dos seus resultados, por ser impossível a determinação da parcela desse lucro alcançada pela não incidência tributária (ac. nº 101-95.742/2006 no DOU de 22-11-06).

## DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS

A fiscalização da Receita Federal vinha considerando todas as despesas e custos indedutíveis, inclusive os excessos de remunerações dos administradores, como valo-

res integralmente adicionáveis na determinação do lucro real das sociedades cooperativas, sem examinar se tais despesas ou custos tinham sido deduzidos na apuração daquele lucro ou se as cooperativas tinham operações com não associados.

O PN nº 49/87 esclareceu que as sociedades cooperativas que exerçam atividades com resultados tributáveis devem oferecer à tributação uma parcela, proporcionalmente determinada, do valor dos custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do resultado tributável que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real das pessoas jurídicas em geral.

O Parecer definiu duas situações. A primeira refere-se a existência ou não de operações tributáveis, ou seja, operações com não associados. Se a cooperativa não teve nenhuma operação com não cooperado, nenhuma parcela de despesas ou custos indedutíveis deverá ser adicionada na apuração do lucro real. Se a cooperativa teve operações com não associados, as despesas e custos indedutíveis deverão ser rateados.

O PN nº 49/87 não esclareceu sobre o critério de rateio de despesas e custos indedutíveis, mas o rateio será feito com base nos resultados das operações com cooperados e não cooperados. Assim, se o valor dos resultados com não cooperados corresponder a 10% do valor total dos resultados, 10% do valor das despesas e custos indedutíveis deverão ser adicionados na determinação do lucro real.

A segunda situação definida pelo Parecer refere-se ao critério utilizado na apuração dos resultados de operações com não cooperados para determinar a adição ou não de despesas e custos indedutíveis. Se a cooperativa, na apuração dos resultados com não associados, não deduziu as despesas e custos indedutíveis, não há nenhuma adição a ser feita, ainda que tenha despesas e custos indedutíveis.

O PN nº 73/75 definiu que o lucro operacional a ser considerado para efeitos de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros, diminuída dos custos diretos pertinentes, e, ainda, do valor dos custos e encargos indiretos proporcionalmente relacionados com o percentual que as receitas oriundas das operações com terceiros representem sobre o total das receitas operacionais. Feitos os cálculos nos termos descritos, ao lucro operacional que resultar sujeito à tributação serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais.

## **VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE**

O lucro decorrente da alienação de imóvel do ativo permanente da cooperativa, por se identificar em ato “não cooperativo”, não está abrangido pela “não-incidência” do tributo, somente previsto em lei para os atos cooperativos, conforme decidiu o 1º C.C. pelo Ac. nº 101-74.534/83 (DOU de 14-06-84). Vide ainda os Ac. nºs 105-1.824/86 (DOU de 10-05-88) e 103-11.331/91 (DOU de 16-07-92).

A CSRF decidiu pelo ac. nº 01-05-139/2004 (DOU de 16-05-06) que a venda de ativo imobilizado, ainda que permitida, não se qualifica como ato cooperativo tal qual definido no art. 79 da Lei 5.764/71. Portanto, o ganho de tal operação está sujeita à tributação pelo IRPJ e CSLL (art. 111, Lei 5764).

O CARF decidiu que a alienação de bens do ativo permanente não é ato cooperativo, pelo que os seus efeitos estarão sujeitos à tributação da CSLL (ac. nº 1401-00.432 no DOU de 21-06-11).

## RENDIMENTOS E GANHOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS

O PN nº CST nº 4/86 definiu que o resultado das aplicações financeiras, em qualquer de suas modalidades, efetuadas por sociedades cooperativas, inclusive as de crédito e as que mantenham seção de crédito, não está abrangido pela não-incidência de que gozam tais sociedades.

Qualquer que seja o tipo de cooperativa, as aplicações de recursos em instituições financeiras não têm natureza de atos cooperativos. Com isso, as cooperativas não podem excluir os rendimentos auferidos na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Os empréstimos efetuados para as associadas das cooperativas de crédito ou das que tenham seção de crédito são atos cooperativos, cujos rendimentos não estão sujeitos à tributação pelo IRPJ e CSLL. Esses empréstimos não constituem aplicações financeiras.

O PN nº 4, de 14-02-86, ao examinar a incidência ou não do imposto de renda na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras auferidas pelas cooperativas, diz em seu item 3 que:

cabe distinguir entre pessoas jurídicas não financeiras e pessoas jurídicas financeiras. A Lei no 4.595, de 31-12-64, que dispõe sobre as instituições monetárias bancárias e creditícias, inclui entre as pessoas jurídicas financeiras, que ficam subordinadas às suas disposições e disciplina, as cooperativas de crédito e a seção de crédito das cooperativas que a tenham (art. 18, § 1º). Por sua vez, o art. 103 da Lei nº 5.764/71 declara que as normas relativas às cooperativas de crédito e às seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas serão baixadas pelo Conselho Monetário Nacional.

A COSIT, na Solução de Consulta nº 1 (DOU de 28-09-01), decidiu que os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras, pagos ou creditados pelas cooperativas de crédito a seus cooperados, estão sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte, à alíquota de 20%, por ocasião do pagamento ou crédito.

A decisão da COSIT é correta porque os associados da cooperativa de crédito não gozam de isenção ou não-incidência do imposto sobre os atos cooperativos. O art. 730 do RIR/99, por outro lado, dispõe que estão sujeitos ao imposto, equiparados aos de aplicações financeiras, os rendimentos auferidos pela entrega de recursos a pessoa jurídica, sob qualquer forma e a qualquer título, independentemente de ser ou não a fonte pagadora instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

O 1º C.C. decidiu que ainda que as aplicações financeiras não constituam atos cooperativos, o imposto de renda de pessoas jurídicas só pode incidir sobre o resultado positivo (receita menos despesa financeira) vez que os recursos disponíveis aplicados no mercado financeiro pertencem, também, aos cooperados e as despesas financeiras foram suportadas pelas atividades desenvolvidas pela sociedade, sem distinção dos atos cooperativos e não cooperativos (Ac. nº 101-92.769/99 no DOU de 08-10-99 e 107-05.674/99 no DOU de 20-09-99).

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 101-87.601/94 (DOU de 19-10-95) que os ganhos auferidos pelas sociedades cooperativas, em razão de aplicações de recurso no mercado financeiro, devem ser compensados com gastos de mesma natureza. Tributa-se, portanto, o resultado positivo alcançado. No mesmo sentido o Ac. nº 101-89.708/96 no DOU de 05-11-96. Essas decisões são as mais justas decorrentes da interpretação da

lei das cooperativas. Idêntico entendimento houve para as empresas rurais quando o lucro da atividade era tributado pela alíquota de 6% e os rendimentos de aplicações financeiras eram tributados à alíquota de 30%.

A fiscalização tributa integralmente as receitas financeiras como decorrentes de atos não cooperativos sem deduzir as despesas financeiras, fato que contrariaria o art. 183 do RIR/99. Esse artigo manda calcular o imposto sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade. Resultado significa lucro, isto é, receita menos custo e despesa. A receita financeira sem dedução da despesa financeira não corresponde a resultado.

O STJ decidiu no REsp nº 36.887-1-PR (DJU de 04-10-93) que as aplicações financeiras são atos não cooperativos que produzem resultados positivos e estão sujeitos à incidência do imposto de renda. A isenção do imposto de renda das cooperativas decorre da essência dos atos por elas praticados e não da natureza de que elas se revestem. No mesmo sentido decidiu no REsp. 35.843-4-PR (DJU de 27-06-94) e REsp 58.265-SP (DJU de 25-03-96).

O STJ editou a Súmula nº 262 dispondo que incide o imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas.

## LIMITES DE INCIDÊNCIA DO IRPJ E CSLL

A fiscalização, sem qualquer base legal, vem considerando como lucro real para cobrança do IRPJ, nos autos de infração, o valor total das receitas financeiras auferidas pelas cooperativas. Quando não há valores a serem adicionados ou excluídos, o lucro real não pode exceder o lucro líquido. Essa regra aplica-se para todas as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, inclusive cooperativas.

Nas cooperativas de produção, há dois limites máximos de incidência do IRPJ, sendo tributável o menor dos dois limites encontrados. O primeiro limite é o resultado das receitas de atos não cooperativos diminuídos de custos de atos não cooperativos. Se as receitas de atos não cooperativos forem decorrentes só de receitas financeiras, o limite será o resultado da dedução de despesas financeiras.

O segundo limite é o lucro líquido ou contábil antes da CSLL, ajustado com adições e exclusões. Se esse limite for, por exemplo, de R\$ 500.000,00 esse será o lucro real tributável, ainda que o valor das receitas financeiras diminuídas das despesas financeiras seja maior.

## COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL

O prejuízo fiscal sofrido pela cooperativa que corresponder às operações com não associados poderá ser controlado na parte B do LALUR para compensação, dentro do prazo legal, com lucro real das operações com não associados.

O 1º C.C. decidiu no Ac. nº 101-74.628/83 (DOU de 10-02-84) que na apuração do prejuízo compensável das sociedades cooperativas levar-se-ão em conta exclusivamente os resultados provenientes de atos não cooperativos, tendo-se em vista que os demais, os atos cooperativos típicos, não estão sujeitos à incidência do imposto.

## RETORNO OU SOBRA

As sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos previstos no art. 28 da Lei 5.764/71 somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuária (§ 1º do art. 1º da Lei nº 10.676/03).

O produto entregue pelo cooperado considera-se vendido quando da emissão da nota fiscal de saída do estabelecimento da cooperativa para terceiro adquirente (PN nº 77/76 e 66/86). A Lei nº 10.676/03 não considera como receita do momento da venda o valor da retenção feita pela cooperativa. No momento da distribuição ou capitalização da sobra o valor correspondente torna-se renda do cooperado. Com isso, fica alterado o entendimento firmado pelo PN nº 522/70.

O DOU de 20-04-11 publicou vários acórdãos do CARF, como o de nº 1103-00.367/2010, dando provimento aos recursos voluntários das cooperativas dizendo que não sofrem a incidência de CSLL sobre as sobras, por esses resultados não encerrarem a mesma natureza de lucro.

A fiscalização está cometendo equívoco ao tributar as sobras em nome das cooperativas quando essas receitas, tanto antes como depois da Lei nº 10.676, de 2003, são tributáveis em nome dos cooperados, pessoas físicas ou jurídicas, por serem retenções de parte das receitas de vendas.

## DESCARACTERIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 101-86.275/94 (DOU de 12-05-95) que a sociedade cooperativa que pratique, em caráter habitual, atos comerciais que não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, descaracteriza-se como tal, sujeitando-se todos os seus resultados às normas que regem a tributação das demais sociedades comerciais.

O 1º C.C., todavia, decidiu pelo ac. nº 108-06.583/01 (DOU de 03-10-01) que a prática, mesmo habitual, de atos não cooperativos diferentes daqueles previstos nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71 não autoriza a descaracterização da sociedade cooperativa. A Secretaria da Receita Federal não tem competência para fiscalizar o cumprimento, pelas sociedades cooperativas, das normas próprias desse tipo societário, com o fim de descaracterizá-la.

Entendemos que o acerto está com a decisão da 1ª Câmara que admite a descaracterização da cooperativa para efeitos tributários. A Lei nº 5.764, de 1971, que instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas dispõe em seu art. 4º que as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados. O art. 7º dispõe que as cooperativas singulares se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados.

As cooperativas podem ter instalações industriais para simples beneficiamento de produtos agropecuários dos associados mas que não altere a composição e as características do produto **in natura**. Assim, a cooperativa dos plantadores de café ou arroz pode ter instalações para descasque de café ou arroz, a cooperativa dos plantadores de laranja pode ter instalação para extrair suco de laranja, acondicionado

em embalagem de apresentação. Esses fatos não descaracterizam a cooperativa.

No caso das cooperativas vinícolas, a cooperativa pode receber como ato cooperativo o vinho produzido pelos plantadores de uva. A pessoa física que produzir vinho fica equiparada a jurídica, ainda que utilize exclusivamente uva produzida por ele, porque a transformação da uva em vinho alterou a composição e as características do produto **in natura**. O art. 4º da IN nº 83/2001 dispõe que não se considera atividade rural a fabricação de vinho com uvas ou frutas.

A cooperativa que fabricar vinho, ainda que a uva ou a matéria prima produzida por uva seja fornecida por cooperados, fica descaracterizada como cooperativa. Se a cooperativa pudesse fabricar vinho sem descaracterização, seria uma forma de todas as indústrias (calçados, vestuário, etc.) deixarem de pagar IRPJ, CSLL e COFINS.

A Resolução nº 3.147, de 28-11-03, do Banco Central dispõe sobre o Programa de Desenvolvimento Cooperativo para Agregação de Valor à Produção Agropecuária mediante financiamentos do Tesouro Nacional e BNDES. Os beneficiários são as cooperativas de produção agropecuárias e seus cooperados.

Entre os vinte setores beneficiados estão os investimentos na implantação de indústrias de derivados de oleaginosas, fábrica de rações, unidades de fiação, tecelagem e estamparia de algodão, indústrias de fertilizantes, etc. O financiamento do Tesouro Nacional e do BNDES para implantação de indústrias não significa que a cooperativa não seja descaracterizada para efeitos tributários porque os atos administrativos do Banco Central ou do Conselho Monetário Nacional não influem na legislação tributária.

A Lei nº 10.666, de 08-05-2003, que disciplinou a concessão de aposentadoria especial ao cooperado de cooperativa de trabalho ou de produção dispõe no § 3º do seu art. 1º que considera-se cooperativa de produção aquela em que seus associados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens, quando a cooperativa detenha por qualquer forma os meios de produção.

Aquele parágrafo não criou nenhum tipo de cooperativa de produção porque o caput do artigo está dispondo sobre aposentadoria especial do segurado do INSS que seja cooperado filiado à cooperativa de trabalho e de produção. O parágrafo está vinculado ao caput.

A cooperativa de trabalho ou de produção que fabricar produto e vender para terceiros estará praticando atos não cooperativos cujas receitas estão sujeitas à incidência de todos os tributos. Isso ocorre com as cooperativas de produtores de leite que fabricarem leite em pó, queijo, iogurte etc.

## COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL

A constituição e o funcionamento das sociedades cooperativas estão disciplinados pela Lei nº 5.764 de 16-12-71. A cooperativa que se dedicar a vendas em comum é conhecida como cooperativa de produção. Na Lei nº 5.764/71 estão elencadas como cooperativas de vendas em comum ou de produção somente as cooperativas agropecuárias e de pesca.

Inúmeras cooperativas ditas de produção tem surgido a cada ano mas que na realidade, de cooperativa só tem o nome. Tratam-se de sociedades industriais cuja atividade não está autorizada pela Lei nº 5.764/71. Essas ditas cooperativas não gozam

de não-incidência ou isenção de PIS, COFINS, CSLL e IRPJ sobre suas operações por não se enquadrarem como atos cooperativos. Enquadram-se nessa situação as cooperativas que transformam soja em óleo, uva em vinho, leite em queijo ou iogurte, algodão em fio etc.. O mesmo ocorre com as indústrias metalúrgicas, de calçados etc. falidas cuja atividade é continuada pelos ex-empregados com o nome de cooperativas.

A Lei nº 5.764, de 1971, que instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, dispõe em seu art. 4º que as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados. O seu art. 7º dispõe que as cooperativas se caracterizam pela prestação de serviços aos associados.

As cooperativas de vendas em comum são essencialmente prestadoras de serviços porque não compram produtos agropecuários de seus associados. O art. 79 da Lei dispõe que os atos cooperativos que são os praticados entre as cooperativas e seus associados ou entre as cooperativas quando associados não implicam operações de mercado, nem contratos de compra e venda de produto ou mercadoria. O art. 83 dispõe que a entrega da produção do associado a sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade.

Quando a cooperativa recebe soja produzida por associado para transformação em óleo, a venda de óleo para comerciante não está sendo feita pelo associado produtor rural mas pela cooperativa. Esta deixou de prestar serviços de natureza civil e praticou operações de natureza comercial, vedadas pela Lei nº 5.764/71. Por não se tratarem de atos cooperativos, as receitas das vendas de óleo têm incidência de PIS, COFINS, CSLL e IRPJ na cooperativa.

A ementa da Solução de Consulta nº 181 da 10ª RF (DOU de 14-12-07) diz que a entrega de biodiesel por cooperativa central a cooperativa singular, sendo tal produto derivado da transformação de soja em grão enviada por esta cooperativa, a qual recebeu originariamente de sojicultor associado, não configura fato gerador de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

No caso da consulta, a cooperativa central está industrializando por encomenda da cooperativa singular, com transformação de soja em grão em biodiesel. Trata-se de ato cooperativo não sujeito à incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

A cooperativa singular é uma indústria que transforma soja em grão em biodiesel. A receita da venda de biodiesel pela cooperativa singular está sujeita à incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS porque a entrega de soja em grão pelo cooperado não é ato cooperativo mas trata-se de operação comercial de venda porque há industrialização pela cooperativa. A situação é idêntica à da cooperativa que transforma leite em iogurte, cana-de-açúcar em álcool ou açúcar.

## **CSLL**

O item 9 da revogada IN nº 198, de 29-12-88, dispunha que as sociedades cooperativas calcularão a contribuição social sobre o resultado do período-base, podendo deduzir como despesas na determinação do lucro real, a parcela da contribuição relativa ao lucro nas operações com não associados. Isso significa que a contribuição será calculada inclusive sobre os resultados das operações com cooperados.

O art. 6º da IN nº 390, de 30-01-04, dispõe que as sociedades cooperativas calcularão a CSLL sobre o resultado do período de apuração, decorrente de operações com cooperados ou com não-cooperados. A Receita Federal continua com a ilegalidade de querer cobrar a CSLL sobre a totalidade do lucro líquido ajustado das sociedades cooperativas.

O art. 39 da Lei nº 10.865, de 30-04-04, dispõe que as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da CSLL. Essa isenção não se aplica para as cooperativas de consumo. Até que enfim a justiça veio.

A determinação da Receita Federal não tinha qualquer base legal porque os atos cooperativos não implicam em operações de compra e venda de produtos ou mercadorias. Com isso, as sociedades cooperativas não auferem lucros com atos cooperativos. As sobras não são das cooperativas porque pertencem aos cooperados.

As várias câmaras do 1º Conselho de Contribuintes vinham decidindo pacificamente que o resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus associados não integra a base de cálculo da CSLL. Vide os seguintes acórdãos: 101-92.790/99 no DOU de 16-02-00, 103-19.974/99 no DOU de 28-05-99, 105-13.147/00 no DOU de 29-05-00, 107-05.702/99 no DOU de 26-11-99 e 108-05.997/00 no DOU de 18-05-00.

A CSRF negou provimento ao recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional dizendo que o resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados cooperados, não integra a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro (Ac. nºs 01-1.734/94 e 01-1.751/94 no DOU de 13-09-96, 01-1.734/94 no DOU de 13-09-96 e 01-01.909/95 no DOU de 20-02-97).

**Súmula nº 83 da CSRF não vinculante (DOU de 14-12-12).** O enunciado da Súmula diz: o resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei nº 10.865, de 2004.

## PIS/PASEP

As contribuições para o PIS/PASEP instituídas pelas LC nºs 7 e 8 de 1970 eram devidas pelas sociedades cooperativas à alíquota de 1% calculada sobre a folha de salários do mês, tenham ou não operações de atos não cooperativos. Caso a cooperativa tivesse faturamento de atos não cooperativos, além da contribuição calculada sobre a folha de salários pagava a contribuição sobre o faturamento de atos não cooperativos com alíquota própria.

O Decreto-lei nº 2.445/88 que foi suspenso por inconstitucionalidade, também, cobrava das cooperativas a contribuição para o PIS/PASEP de 1% sobre a folha de salários e 0,65% sobre o faturamento de operações com não associados. Com a suspensão do Decreto-lei nº 2.445/88, foi editada a MP nº 1.212, de 28-11-95, que após 37 reedições foi convertida na Lei nº 9.715/98.

O § 1º do art. 2º da Lei nº 9.715/98 dispõe que as sociedades cooperativas, além da contribuição para o PIS/PASEP de 1% sobre a folha de pagamento mensal, pagará, também, a contribuição calculada com base no faturamento do mês, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

O art. 15 da MP nº 2.158-35, de 24-08-01, dispõe que as sociedades cooperativas

poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP os valores elencados nos seus incisos I a V. No inciso I, permite excluir os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa.

As sociedades cooperativas também poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sem prejuízo do disposto no art. 15 da MP nº 2.158-35, de 24-08-01, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764 (art. 1º da Lei nº 10.676, de 2003). As sobras excluídas serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuária.

Se o ato cooperativo não caracteriza operação de compra e venda e a saída do produto de cooperativa para terceiro adquirente é receita do associado e não da cooperativa, a exclusão está recaindo sobre não-incidência. Há um equívoco de enfoque do art. 15 da MP nº 2.158-35/01.

A Receita Federal expediu a IN nº 247, de 21-11-02, dispondo no seu art. 33 sobre a contribuição para o PIS/PASEP e COFINS das sociedades cooperativas em geral. A ilegalidade é total quando a Instrução manda incluir na base de cálculo de PIS/PASEP a suposta receita decorrente de operações com cooperados, conhecidas como atos cooperativos. Isso porque o art. 79 da Lei nº 5.764/71, transcrito neste Capítulo, dispõe que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Essa questão está esclarecida pelos PN nºs 77/76 e 66/86.

Nas operações com associados, seja cooperativa de produção ou de serviços, a cooperativa não auferে nenhuma receita por ser ela mera procuradora. Quando a cooperativa emite nota fiscal de saída do produto recebido de associado, a receita pertence à pessoa jurídica ou física associada.

O art. 25 da Lei nº 10.684, de 30-05-03, acrescentou o inciso X ao art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, excluindo as sociedades cooperativas do regime não-cumulativo de PIS.

## COFINS

As sociedades cooperativas, sem fins lucrativos, que são instrumentos de desenvolvimento da produção de bens e serviços estão protegidas pela Constituição Federal, tanto que em seu art. 146 dispõe o seguinte:

Art. 146. Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) .....
- b) .....
- c) adequado tratamento ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

O adequado tratamento ao ato cooperativo para fins da COFINS foi dado pelo art. 6º da LC nº 70/91 que dispunha:

Art. 6º São isentas da COFINS:

- I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades.
- II - .....

Aquele inciso I do art. 6º foi revogado pelo art. 93, II, **a**, da MP reeditada com o nº 2.158-35/01. O art. 15 da mesma MP dispõe:

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

- I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;
- II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;
- III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;
- IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;
- V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do *caput*:

- I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;
- II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Duas questões merecem ser examinadas para interpretação da legislação quanto à incidência ou não de COFINS sobre as operações de atos cooperativos. A primeira questão refere-se a possibilidade ou não da revogação do inciso I do art. 6º da LC nº 70/91 por lei ordinária como fez a MP nº 2.158-35/01.

É quase pacífico o entendimento de que a matéria sendo de lei ordinária, ainda que inserida em lei complementar, pode ser alterada ou revogada por lei ordinária. Isso ocorre, por exemplo, com a questão dos prazos de pagamento de tributos federais, ou seja, os prazos fixados por lei complementar poderão ser alterados por lei ordinária.

A instituição da COFINS poderia ter sido feita por lei ordinária, porque não é matéria de lei complementar, mas nem por isso poderia dizer-se que a lei ordinária pode revogar o inciso I do art. 6º da LC nº 70/91. Se esse inciso teve por base o art. 146 da CF, retrotranscrito, é matéria de lei complementar, não podendo ser revogado por lei ordinária.

Os Recursos Extraordinários envolvendo a cobrança de COFINS das sociedades cooperativas estão sendo sobrestados no STF para apreciação do Pleno. No DJU de 22-09-2006 estão publicados diversos RE sobrestados, entre eles o de nº 473.232-7.

O STJ deu provimento ao REsp nº 522.233-SC (DJU de 15-09-03) de cooperativa dizendo que a Primeira e a Segunda Turma do STJ, em reiterados julgados, e com fundamento no Princípio da Hierarquia das Leis, têm-se posicionado no sentido de que Lei Ordinária não pode revogar determinação de Lei Complementar, pelo que ilegítima seria a revogação instituída pela Medida Provisória nº 1.858/99 da isenção conferida pela LC nº 70/91 às cooperativas.

O STJ, em outros recursos de cooperativa de crédito, negou seguimento para o exame do recurso especial dizendo que “apesar de haver fundamento infraconstitucional no julgado vergastado, não prevalece este em detrimento da abordagem central de natureza constitucional. Assim, não tendo o juízo a quo se debruçado, de forma prevalente, sobre a interpretação dos dispositivos infraconstitucionais tidos como malferidos, inviável o conhecimento do recurso especial” (REsp nº 543.420-MG no DJU de 30-09-2003 e 524.838-MG no DJU DE 02-10-2003).

A cooperativa que teve seu Recurso Especial provido pelo STJ ficará livre do pagamento de COFINS porque a ação transitará em julgado. Isso porque, o STF tem decidido que não cabe Recurso Extraordinário em ação decidida no Recurso Especial pelo STJ.

A outra cooperativa que teve negado seguimento de seu Recurso Especial pelo STJ, ainda que o eventual Recurso Extraordinário seja aceito pelo STF, a decisão será desfavorável porque o entendimento dos Ministros do STF é no sentido de que a LC nº 70/91, sendo formalmente lei complementar mas materialmente lei ordinária pode ser alterada ou revogada por medida provisória ou lei ordinária.

No RE 436.545-6 (DJU de 26-10-07) em que a recorrente é uma cooperativa de crédito, o STF considerou prejudicado o recurso dizendo que nada resta por decidir, tendo em vista a publicação da Lei nº 11.051, de 2004, cujo art. 30 estendeu, aos atos cooperativos praticados pelas **cooperativas de crédito**, os mesmos benefícios de exclusão de base de cálculo assegurados às operações das demais cooperativas pelo art. 15 da MP nº 1.858, de 1999 e reedições.

A Procuradoria-Geral da República opinou pelo provimento do RE, observando que, não obstante o entendimento da Corte quanto à possibilidade de alteração das contribuições do art. 195, I, II e III da CF, por mera lei ordinária, “tal raciocínio não é extensível ao tratamento tributário do ato cooperativo. É que, nesta matéria, a Constituição exige **quorum qualificado** para disciplina normativa, segundo se pode aferir da expressa disposição inscrita no art. 145, III, c, que reveste a LC nº 70, de 1991, nos limites da isenção tributária, relativa à COFINS, concedida aos entes cooperados, caráter formal e **materialmente** complementar, restringindo a possibilidade de revogação a norma de igual status”.

A segunda questão decorre do conceito de atos cooperativos. Admitindo-se a revogação do inciso I do art. 6º da LC nº 70/91, somente para podermos prosseguir nos trabalhos, ainda assim os atos cooperativos não estão sujeitos à incidência da COFINS. Isso porque o art. 79 da Lei nº 5.764/71 (Lei das Sociedades Cooperativas) dispõe que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Se o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, a revogação do inciso I do art. 6º da LC nº 70/91 em nada altera a não-incidência da COFINS sobre os atos cooperativos. O parágrafo único do art. 79 da Lei nº 5.764/71 não está revogado porque não houve qualquer

dispositivo legal que o contrarie. Por outro lado, se tivesse sido revogado a revogação teria aplicação inclusive para os efeitos do imposto de renda e da CSLL.

O art. 15 da MP nº 2.158-35/01 não criou nenhuma incidência nova de COFINS. Aquele artigo criou exclusões sobre atos cooperativos alcançados pela não-incidência. Os atos cooperativos não geram nenhuma receita ou faturamento para as cooperativas.

A não-incidência da COFINS sobre atos cooperativos das sociedades cooperativas de crédito também está mantida pela mesma razão já exposta, isto é, a não-revogação do parágrafo único do art. 79 da Lei nº 5.764/71. Por outro lado, o art. 3º, § 6º, I, da Lei nº 9.718/98, com nova redação dada pela MP nº 2.158-35/01, quando inclui as cooperativas de crédito, concede a faculdade de excluir algumas despesas da base de cálculo da COFINS, sem no entanto ter instituído a incidência de COFINS sobre os atos cooperativos.

A Receita Federal decidiu que as cooperativas de trabalho, originariamente, estavam sujeitas à incidência da COFINS apenas sobre as receitas de prestação de serviços executados por não-cooperados. No período de 01-02-99 a 30-06-99, as demais receitas não inseridas nas finalidades institucionais das cooperativas passaram a sofrer a incidência. A partir de 01-07-99, foi extinta a isenção inicialmente estabelecida em prol dos atos cooperativos, passando a incidir a COFINS sobre a totalidade das receitas (decisões nºs 134 e 136 da 7ª RF no DOU de 08-09-00).

Aquelas decisões não têm amparo legal porque, apesar da revogação do inciso I do art. 6º da LC nº 70/91, os atos cooperativos que são os praticados entre as cooperativas e seus associados não implicam em operação de mercado, como foi visto. A MP reeditada com o nº 2.158-35/01 não instituiu a COFINS sobre atos cooperativos.

O art. 17 da Lei nº 10.684, de 30-05-03, dispõe que as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo de PIS/PASEP e COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados. O artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir de outubro de 1999.

As sociedades cooperativas podem excluir da base de cálculo de PIS e COFINS as sobras apuradas na Demonstração de Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971 (art. 1º da Lei nº 10.676, de 22-05-03).

O art. 46 da Lei nº 11.196, de 2005, deu nova redação ao art. 30 da Lei nº 11.051, de 2004, passando a dispor que as sociedades cooperativas de crédito e de transporte rodoviário de cargas, na apuração dos valores devidos a título de COFINS e PIS-faturamento, poderão excluir da base de cálculo os ingressos decorrentes do ato cooperativo, aplicando-se no que couber, o disposto no art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, e demais normas relativas às cooperativas de produção agropecuária e de infraestrutura.

Em matéria de PIS e COFINS das sociedades cooperativas, a Receita Federal está totalmente desorientada, procedendo constantes alterações nas leis elaboradas sem qualquer critério. O art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971 (Lei das Sociedades Cooperativas) dispõe que os atos cooperativos, que são praticados entre as cooperativas e seus associados, não implicam operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Isso significa que a receita de ato cooperativo não é da cooperativa mas dos associados.

A lei, ao excluir os atos cooperativos na determinação da base de cálculo de COFINS e PIS-Faturamento, está excluindo valores abrangidos pela não-incidência. O valor dos juros pagos pelos cooperados para a cooperativa de crédito não é receita desta. A lei não precisa autorizar a exclusão daqueles juros na apuração de PIS e COFINS porque a receita não pertence à cooperativa.

As sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária e de consumo, estão no regime cumulativo de PIS e COFINS (art. 10, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, na redação dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004). As cooperativas de produção agropecuária, tributadas pelo lucro real, estão no regime não-cumulativo.

O art. 18 da Lei nº 10.684, de 30-05-03, elevou de 3% para 4% a alíquota de COFINS devida pelas pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º e 8º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, acrescidos pela MP nº 2.158-35, de 2001, ou seja, instituições financeiras e equiparadas de que trata o art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991. Na relação elencada estão as cooperativas de crédito.

A IN nº 635, de 24-03-06, disciplinou a cobrança de PIS e COFINS, cumulativas e não-cumulativas, devidas pelas sociedades cooperativas em geral.

**Recurso repetitivo do STJ.** O tribunal decidiu que não incide PIS e COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas - REsp 1.141.667-RS e REsp 1.164.716-MG - DJe de 04/05/2016.

O STJ decidiu em recurso repetitivo que o valor suportado pelo beneficiário do serviço, nele incluído a quantia referente ao ISSQN, compõe o conceito de receita ou faturamento para fins de incidência de PIS e COFINS - REsp 1.330.737/SP - DJe de 14/04/2016.

**Cooperativas de transporte rodoviário de cargas.** A IN nº 635, de 24-03-06, que disciplinou a cobrança de PIS e COFINS das sociedades cooperativas em geral, dispõe em seu art. 16 que as cooperativas de transporte rodoviário de cargas podem excluir, na determinação da base de cálculo de PIS e COFINS, a parcela da receita de frete repassada ao associado. Vide a Solução de Consulta nº 91 da 6ª RF no DOU de 21-10-10.

**Cooperativas de radiotáxi e outros serviços.** O art. 30-A da Lei nº 11.051, de 2004, na redação da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que as cooperativas de radiotáxi, bem como aquelas cujos cooperados se dediquem a serviços relacionados a atividades culturais, de música, de cinema, de letras, de artes cênicas (teatro, dança, circo) e de artes plásticas, poderão excluir da base de cálculo de PIS e COFINS:

- I - os valores repassados aos associados pessoas físicas decorrentes de serviços por eles prestados em nome da cooperativa;
- II - as receitas de vendas de bens, mercadorias e serviços a associados, quando adquiridos de pessoas físicas não associadas; e
- III - as receitas financeiras decorrentes de repasses de empréstimos a associados, contraídos de instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

O STF decidiu nos RE 599362 e RE 598085, em 2014, pela incidência de PIS e COFINS sobre cooperativa prestadora de serviços. A decisão pratica injustiça por dois motivos. Primeiro porque as cooperativas de serviços praticam intermediação de operações de serviços, as receitas repassadas aos associados não são receitas da cooperativa na forma do art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971. Nas atividades que praticam

a intermediação, os valores repassados são excluídos da base de cálculo de PIS e COFINS como ocorrem nas empresas de turismo, agências de publicidade e operadoras de planos de saúde.

O segundo motivo é que para algumas cooperativas de serviços, a lei ou ato administrativo da Receita Federal permitem a exclusão dos valores repassados aos cooperados. O art. 16 da IN nº 635, de 24-03-06, permite que cooperativas de transporte rodoviário de cargas exclua, na determinação da base de cálculo de PIS e COFINS, a parcela da receita de frete repassada ao associado.

O art. 30-A da Lei nº 11.051, de 2004, permite a exclusão do valor repassado para associado pessoa física das cooperativas de radiotáxi e serviços relacionados com atividades culturais que têm lobby forte até de serem recebidas por presidentes da república. É justo as cooperativas de catadores de resíduos sólidos ou de cortadores de cana que não tem força de lobby pagarem PIS e COFINS? É o Brasil.

## **RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DE PIS E COFINS**

O art. 66 da Lei nº 9.430/96 dispõe que as cooperativas que se dedicam a vendas em comum, referidas no art. 82 da Lei nº 5.764/71, que recebam para comercialização a produção de suas associadas, são responsáveis pelo recolhimento da COFINS e do PIS. O art. 16 da MP nº 2.158-35/01 dispõe que as sociedades cooperativas que realizarem repasse de valores a pessoa jurídica associada, na hipótese prevista no inciso I do artigo anterior, deverão observar o disposto no art. 66 da Lei nº 9.430/96.

O art. 66 da Lei nº 9.430/96 não esclarece se o DARF deve ser preenchido em nome da sociedade cooperativa ou em nome de cada cooperada. O correto seria esta última hipótese para evitar problema de cruzamento da DCTF com os recolhimentos. A Receita Federal não expediu ato normativo e por esse motivo a maioria das cooperativas deve estar recolhendo em seus próprios nomes.

---

# 14 SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO E CONSÓRCIOS

---

A constituição e o funcionamento das sociedades em conta de participação – SCP eram regidos pelos arts. 325 a 328 do Código Comercial Brasileiro de 1850. A partir de 2003, com a vigência do novo Código Civil instituído pela Lei nº 10.406, de 10-01-2002, as SCP passaram a ser regidas pelos arts. 991 a 996 desse Código.

A constituição da SCP independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito. O contrato social produz efeito somente entre os sócios e a sua eventual inscrição em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade. O parágrafo único do art. 996 admite mais de um sócio ostensivo.

A sociedade em conta de participação difere do consórcio. O consórcio é figura mais recente e está disciplinado nos arts. 278 e 279 da atual Lei das Sociedades por Ações. O consórcio não tem personalidade jurídica, mas tem o contrato constitutivo e suas alterações registrados no registro do comércio. Cada uma das consorciadas responde por suas obrigações sem presunção de solidariedade. Nos consórcios, as normas sobre administração, contabilização e partilha dos resultados constarão obrigatoriamente dos contratos.

**Inscrição no CNPJ.** A Solução de Consulta COSIT nº 121 (DOU de 03-06-14) que tem efeito de ato normativo, esclarece que a SCP não está obrigada a se inscrever no CNPJ. A IN nº 1.470, de 30-05-14, que dispõe sobre CNPJ não obriga a SCP a se inscrever no CNPJ.

A Solução de Consulta nº 4.017 da 4ª RF (DOU de 27-03-15), contrariando a decisão da COSIT nº 121 (DOU de 03-06-14), diz que as SCP devem inscrever-se no CNPJ, ainda que tenham sido constituídas antes da IN nº 1.470 de 2014. No mesmo sentido as Soluções de Consulta nºs. 4.018 e 4.019 no DOU de 24-04-15. Essa orientação não deve ser seguida.

**Escrituração Contábil Digital.** A SCP terá que adotar a Escrituração Contábil Digital (ECD) como livro auxiliar do sócio ostensivo (IN nº 1.486 de 13-08-14).

## RETROCESSO DA LEGISLAÇÃO DA SCP

A SCP regulada pelo atual Código Civil representa retrocesso em relação a SCP regulada pelo revogado art. 325 do Código Comercial de 1850, porque acabou com o objetivo da lei que criou a SCP.

O art. 325 do Código Comercial dispunha que quando duas ou mais pessoas, sendo ao menos uma comerciante, se reúnem, sem firma social, para lucro comum, em uma ou mais operações de comércio determinadas, trabalhando um, alguns ou

todos em seu nome individual para o fim social, a associação toma o nome de sociedade em conta de participação, acidental, momentânea ou anônima.

O art. 991 do Código Civil dispõe que na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Pelo Código Comercial a SCP tinha por objeto realizar uma ou mais operações de comércio determinadas, de existência momentânea. Realizado o objeto a SCP era extinta, não podendo o prazo ser infinito. Com isso a SCP não podia instalar loja comercial ou fabricar bens.

O Código Civil usa o termo atividade constitutiva do objeto social do sócio ostensivo. Com isso, se o sócio ostensivo tem loja comercial ou fábrica de roupas pode constituir SCP por prazo indeterminado. Isso desvirtua o objetivo que levou a criar a SCP. A lei permite ainda que a SCP tenha dois sócios ostensivos.

O retrocesso, certamente, foi provocado propositalmente em benefício de uma categoria profissional de prestação de serviços que não poderia colocar dezenas de colaboradores como sócios da sociedade e nem como empregados.

## LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA APLICÁVEL

São muito pobres as normas que disciplinam a contabilização das operações e tributação dos resultados das sociedades em conta de participação. Atualmente as operações sob a forma de sociedades em conta de participação são mais comuns em empreendimentos imobiliários. Nas outras atividades esse tipo de sociedade está em desuso.

As sociedades em conta de participação foram equiparadas a pessoas jurídicas para os efeitos da legislação do imposto de renda. Na apuração dos resultados, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas (art. 7º do Decreto-lei nº 2.303/86).

Se o objetivo da alteração foi o de evitar evasão fiscal, não precisaria ter equiparado a sociedade em conta de participação à pessoa jurídica. Bastaria alterar a legislação para tributar o resultado integral na declaração do sócio ostensivo, sem fazer equiparação. Isso evitaria vários transtornos para sociedade de vida efêmera, criada com objetivo de efetuar um ou dois negócios em comum.

O art. 80 da IN nº 247/02 determina que o sócio ostensivo da SCP deve efetuar o pagamento das contribuições incidentes sobre a totalidade da receita bruta do empreendimento, não sendo permitida a exclusão de valores devidos a sócios ocultos.

## TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS

O PN CST nº 345/71, que definiu a tributação dos resultados das sociedades em conta de participação, não terá aplicação aos resultados apurados a partir de 01-01-87 em decorrência do art. 7º do Decreto-lei nº 2.303/86 que equiparou essas sociedades a pessoas jurídicas.

Os inconvenientes do sistema de tributação adotado pelo PN CST nº 345/71 foram por nós apontados na edição de 1986. A equiparação, todavia, não era o melhor

caminho por tratar-se, normalmente, de sociedades constituídas para realizar um ou dois negócios em comum.

O art. 149 do RIR/99 dispõe que na apuração dos resultados das sociedades em conta de participação, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto no art. 254, inciso II. Esse inciso dispõe que os resultados e o lucro real correspondente à SCP deverão ser apurados e demonstrados destacadamente dos resultados e do lucro real do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros.

A escrituração das operações da SCP poderá, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada nos livros deste ou em livros próprios da referida sociedade. É recomendável que o sócio ostensivo adote livro Diário próprio para operações da SCP como Diário auxiliar. Isso evita o inconveniente de ter que mostrar as operações próprias do sócio ostensivo e o exame das operações da SCP será mais simples.

O prejuízo fiscal apurado por uma SCP somente poderá ser compensado com o lucro real apurado pela mesma SCP. O prejuízo fiscal de uma SCP não poderá ser compensado com o lucro real de outra SCP e nem com o do sócio ostensivo.

A partir de 01-01-01, observadas as hipóteses de obrigatoriedade de observância do regime de tributação com base no lucro real previstas no art. 14 da Lei nº 9.718, de 27-11-98, as sociedades em conta de participação (SCP) podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. A opção da sociedade em conta de participação (SCP) pelo regime de tributação com base no lucro presumido não implica a simultânea opção do sócio ostensivo, nem a opção efetuada por este implica a opção daquela (art. 1º da IN nº 31 de 29-03-01).

Todos os tributos devidos pela SCP serão pagos em nome do sócio ostensivo, mediante utilização do mesmo número de CNPJ. Para efeito de controle poderá ser utilizada a expressão SCP após o nome do sócio ostensivo.

## **COM MAIS DE UM SÓCIO OSTENSIVO NA SCP**

Com a vigência do atual Código Civil foi revogada a Parte Primeira do Código Comercial de 1850 que dispunha sobre a SCP. No vigente Código Civil, a SCP está disciplinada nos arts. 991 a 996. O parágrafo único do seu art. 996 dispõe que “havendo mais de um sócio ostensivo, as respectivas contas serão prestadas e julgadas no mesmo processo”.

A legislação tributária federal ainda não foi adaptada ao disposto no parágrafo único do art. 996 do Código Civil que permite ter mais de um sócio ostensivo na SCP. Na constituição de SCP com dois sócios ostensivos, é aconselhável deixar expresso a existência dos sócios ostensivos para efeitos de direitos e obrigações perante o Código Civil e legislação comercial e societária, enquanto para efeitos da legislação tributária federal eleger um sócio ostensivo para cumprimento das obrigações tributárias.

## **TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DISTRIBUÍDOS**

O art. 7º do Decreto-lei nº 2.303/86, ao equiparar as sociedades em conta de participação às demais pessoas jurídicas, dispõe que, na tributação dos lucros distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis a essas pessoas jurídicas. O novo

regime tributário será aplicado aos resultados apurados a partir de 01-01-87, conforme dispõe o art. 3º do Decreto-lei nº 2.303/86.

Os lucros apurados no período de 01-01-89 a 31-12-92 sofreram tributação na fonte pela alíquota de 8%, independente de distribuição efetiva (art. 35 da Lei nº 7.713/88). O art. 2º da Lei nº 8.849, de 28-01-94, instituiu a incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15% sobre os lucros, dividendos, bonificações em dinheiro e outros interesses pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no País. Os lucros apurados a partir de 01-01-96 não estão sujeitos ao imposto de renda na fonte quando distribuídos (art. 10 da Lei nº 9.249/95).

## **RECURSOS APLICADOS NA SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – SCP**

Os valores entregues ou aplicados na SCP, pelos sócios pessoas jurídicas, deverão ser por estas escriturados em conta do Ativo Permanente – Investimentos, estando sujeitos aos critérios de avaliação previstos nas legislações comercial e fiscal (IN nº 179/87).

Aquilo significa que os recursos entregues serão considerados como integralizações de capital e se estiverem sujeitos à avaliação pela equivalência patrimonial, cada entrega de recursos deverá ser desdobrada em Valor de Patrimônio Líquido e Ágio ou Deságio. Na SCP, os recursos recebidos serão registrados como Patrimônio Líquido. Aonde a burocracia vai levar o Brasil?

## **CISÃO OU INCORPORAÇÃO**

A sociedade em conta de participação, não tendo personalidade jurídica, não poderá ser cindida ou incorporada. Os bens da sociedade poderão ser adquiridos pelo sócio ostensivo ou oculto ou rateados na dissolução da sociedade. Em qualquer caso, os bens deverão ser avaliados aos preços de mercado para não cair em distribuição disfarçada de lucros para pessoa ligada. Na devolução de capital os bens poderão ser avaliados pelo valor contábil (art. 22 da Lei nº 9.249/95).

A Solução de Consulta nº 49 da 8ª RF (DOU de 16-03-10) diz que na incorporação da sociedade em conta de participação, pelo sócio ostensivo aplica-se subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples. É necessário que se elabore a prestação de contas e a conseqüente transferência dos bens, direitos e obrigações para o sócio ostensivo. A decisão não tem base legal.

## **CONSEQÜÊNCIAS DA EXTINÇÃO DA CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO**

A extinção da correção monetária das demonstrações financeiras, a partir de 01-01-96, poderá trazer problemas fiscais para as pessoas jurídicas que participam em sociedades em conta de participação (SCP), dependendo da orientação a ser seguida pela Receita Federal.

As sociedades em conta de participação, apesar de não terem personalidade jurídica, foram equiparadas a pessoas jurídicas para os efeitos da legislação do imposto de renda (art. 7º do Decreto-lei nº 2.303/86). A forma de apuração dos resultados e a

de pagamento dos tributos foram disciplinadas pela IN nº 179/87. O item 6 da Instrução dispõe o seguinte:

6. Os valores entregues ou aplicados na SCP, pelos sócios pessoas jurídicas, deverão ser por eles classificados em conta do ativo permanente, de conformidade com o disposto no art. 179, item III, da Lei nº 6.404/76, estando sujeitos aos critérios de avaliação previstos na referida Lei nº 6.404/76 e no RIR/80.

6.1. Os valores entregues pelos sócios, pessoas jurídicas, somados aos valores entregues pelos sócios, pessoas físicas, constituirão o capital da SCP, que será registrado em conta que representa o patrimônio líquido desta.

Note-se que todos os valores entregues ou aplicados nas SCP por pessoas jurídicas são considerados como integralizações de capital. Com a extinção da correção monetária de balanços, a primeira consequência é que os recursos aplicados deixam de gerar remunerações diretas a título de receitas de correção monetária e passam a gerar somente remunerações indiretas a título de lucros, dividendos ou equivalência patrimonial. A distinção é fundamental porque estes não compõem o lucro real enquanto a receita de correção monetária é tributável.

A extinção da correção monetária do balanço, ainda que as despesas financeiras sejam dedutíveis na sócia ostensiva, trará mais malefícios que benefícios para as duas partes. Isso porque na sócia ostensiva terá despesas dedutíveis e receitas não tributáveis, enquanto na SCP terá receitas tributáveis e não terá despesas de captação dos recursos utilizados na construção dos prédios para incorporação.

## CONSÓRCIOS DE SOCIEDADES

O art. 278 da Lei nº 6.404/76 dispõe que as companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste capítulo. O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade. O parágrafo único do art. 279 dispõe que o contrato de consórcio e suas alterações serão arquivados no registro do comércio do lugar da sua sede, devendo a certidão do arquivamento ser publicada.

O consórcio é normalmente constituído para execução de obras como metrô, usinas hidrelétricas, estações de tratamento de água ou esgoto etc. Cada uma das consorciadas entra com a sua especialização. Algumas vezes, a forma de constituição é de consórcio, mas opera como sociedade em conta de participação ou vice-versa ou até como sociedade de fato. O risco de ter problemas fiscais é grande.

O 1º C.C. decidiu que por consórcio se denomina a sociedade não personificada, cujo objeto é a execução de determinado e específico empreendimento. Inocorrendo a unicidade do empreendimento, como também constatado que o contrato é por prazo indeterminado, o acordo firmado entre as sociedades não pode ser reconhecido como de natureza consorcial. Trata-se, na essência, de Sociedade de Fato (Ac. nºs 101-86.540/94 e 101-86.541/94 no DOU de 13-05-96). Os processos envolveram empresas imobiliárias. Isso significa que não é consórcio o contrato firmado por duas sociedades, sem prazo determinado, para construção e comercialização de unidades

imobiliárias, de modo genérico e sem indicação dos prédios a serem construídos.

A lei não permite, por exemplo, constituir consórcio para comércio de mercadorias ou industrialização de qualquer produto, assim como a prestação de serviços contínuos e indeterminados. É discutível a legalidade da constituição de consórcio imobiliário entre duas sociedades, uma sendo proprietária do terreno e outra encarregada da edificação. A dúvida ocorre na apropriação da receita por cada uma das consorciadas porque a receita da venda de imóveis é da proprietária.

O CARF decidiu pelo ac. 3803-01.477 (DOU de 28-03-12), por unanimidade de votos, que não há falar em perpetuação de empreendimentos que tem prazo determinado de cinquenta anos, ainda que renovável. A autuação foi contra uma indústria de refino de bauxita e redução de alumina para obtenção do alumínio, constituída em consórcio de sociedades. A decisão foi equivocada porque a lei não permite constituir consórcio para atividade industrial.

A IN nº 14, de 10-02-98, dispõe que estão, também, obrigados a se inscrever no CNPJ, mesmo não possuindo personalidade jurídica, os consórcios constituídos na forma dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404/76. Com isso, a inscrição no CNPJ tornou-se obrigatória.

O ADN nº 21, de 08-11-84, esclareceu que o fato de aplicar-se aos consórcios o mesmo regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, não os obriga, nem autoriza, a apresentar declaração de rendimentos. Esclarece ainda que para efeito de aplicação do referido regime tributário, os rendimentos decorrentes das atividades desses consórcios devem ser computados nos resultados das empresas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento.

O seu item 3 dispõe que o valor do imposto retido na fonte sobre rendimentos auferidos pelos consórcios será compensado na declaração de rendimentos das pessoas jurídicas consorciadas, no exercício financeiro competente, proporcionalmente à participação contratada.

Aquele ato normativo da Receita Federal poderá ensejar evasão fiscal mediante constituição de consórcio entre pessoa jurídica com sede no Brasil e outra com sede no exterior, esta com participação de 99% nos resultados. Com isso, 99% do lucro pagará apenas o imposto de renda na fonte de 25% como serviços, deixando de pagar o imposto sobre o lucro da pessoa jurídica de 15%, o adicional de 10%, a contribuição social sobre o lucro de 9%, o PIS de 0,65% e a COFINS de 3%.

A 7ª RF da Receita Federal, na solução de consulta nº 207 (DOU de 20-09-01), decidiu que no consórcio de empresas nacional e estrangeira, devido à autonomia que cada empresa mantém, apenas a parcela correspondente à participação da consorciada nacional irá compor a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

O § 2º do art. 16 da IN nº 480, de 15-12-04, dispõe que no caso de pagamentos a consórcio formado entre empresas nacionais e estrangeiras, aplica-se a retenção do imposto de renda na fonte às consorciadas estrangeiras. Se a tributação exclusiva na fonte dos resultados da consorciada estrangeira for aplicável, também, na execução de obras de longo prazo, como construção de hidrelétrica ou estradas, contraria o disposto em todas as convenções assinadas pelo Brasil para evitar a dupla tributação de renda. Pelas convenções, se uma empresa estrangeira exercer suas atividades no Brasil por meio de estabelecimento permanente aqui situado, os lucros são tributados no Brasil. Com isso, ficaria sujeita ao pagamento de CSLL, PIS e COFINS, além do IRPJ.

Há certa contradição no disciplinamento do consórcio. O art. 279 da Lei nº 6.404/76 dispõe que no contrato de consórcio deverão constar normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados. Isso significa que as receitas deverão ser faturadas em nome do consórcio e as consorciadas receberão os resultados. Mas como o consórcio poderá emitir nota fiscal ou fatura sem ter personalidade jurídica?

Por outro lado, a Receita Federal definiu que os rendimentos decorrentes das atividades dos consórcios devem ser computados nos resultados das empresas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento. A apropriação dos rendimentos difere da apropriação dos resultados, ainda que não haja diferença na apuração do lucro líquido das empresas consorciadas.

Normalmente os consórcios são formados para execução de obras públicas, sendo que uma das consorciadas efetua os estudos técnicos e o planejamento enquanto a outra executa as obras físicas. Com isso cada consorciada contrata os empregados necessários e adquire as máquinas e os aparelhos a serem utilizados. Já houve caso em que a fiscalização da Receita Federal exigiu que todo bem adquirido fosse registrado proporcionalmente ao contrato em todas as sociedades consorciadas. Isso não tem base legal porque o consórcio se extingue ao término do empreendimento. Como obrigar o registro de tratores e guindastes na consorciada, que faz exclusivamente estudos técnicos de viabilidade da obra, se esses equipamentos serão utilizados somente pela consorciada que executa as obras físicas?

A Solução de Consulta nº 523 da 8ª RF (DOU de 05-12-07) chegou ao absurdo de decidir que os bens adquiridos pelo consórcio compõe o ativo permanente das consorciadas, na proporção de sua participação no contrato.

**Lei nº 12.402 de 2011.** Essa lei dispõe em seu art. 1º que as empresas integrantes de consórcio constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, observado o disposto nos §§ 1º a 4º.

A redação está levando a interpretações divergentes mas a correta é operações praticadas com CNPJ do consórcio, não abrangendo as praticadas com CNPJ de consorciada, ainda que seja a líder. O consórcio, por não ter personalidade jurídica, não pode efetuar faturamento com o seu CNPJ, principalmente por falta de inscrição estadual ou municipal, sendo a lei inaplicável para IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Com isso, a aplicação da lei será restrita porque o consórcio de grandes empresas não contrata funcionários com CNPJ do consórcio.

Os consórcios vencedores de licitações de concessões de serviços públicos como linhas de ônibus, rodovias, linhas de transmissão de energia elétrica, usinas hidrelétricas etc. não têm condições de operar em forma de consórcio por dois motivos. Primeiro por criar uma burocracia sem tamanho e segundo porque a Receita Federal pode considerar como sociedade de fato por contrariar a lei de consórcio.

Para um consórcio vencedor de concessão de rodovia por vinte anos é mais fácil constituir empresa operacional e as empresas consorciadas receberem lucros já tributados. No caso de concessão de usina hidrelétrica a ser construída, os custos da construção terão que ser escriturados no ativo imobilizado ou amortizável. Se não for constituída uma empresa detentora da concessão, cada consorciada terá que escriturar um pedaço da usina. O custo da burocracia torna inviável a operação.

A responsabilidade solidária é somente dos tributos devidos sobre operações praticadas em nome do consórcio. Com isso, não há solidariedade dos tributos devidos sobre operações praticadas em nome de cada consorciada. O alcance da lei é restrito porque poucos consórcios praticam operações em seu nome.

O consórcio, apesar de não ter personalidade jurídica, tem permissão da lei para efetuar retenções de tributos, quando realizar contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício, ficando as consorciadas solidariamente responsáveis. A alteração da lei é aplicável somente para tributos administrados pela Receita Federal.

O inciso IX do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, dispõe que equipara-se a empresa o consórcio constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, que realizar a contratação e o pagamento, mediante a utilização de CNPJ próprio do consórcio, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem vínculo empregatício, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis pelos tributos relacionados às operações praticadas pelo consórcio.

A equiparação está restrita aos tributos devidos naquelas operações, não se estendendo ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

**IN nº 1.199 de 2011.** Com o surgimento da Lei nº 12.402, de 2011, a Receita Federal expediu a desastrada IN nº 1.199, de 2011, em substituição à IN nº 834 de 2008. A maioria das empresas consorciadas não vão observar a nova Instrução por impossibilidade. Muitos consórcios são constituídos exclusivamente para fins de licitação. Nas concessões de serviços públicos, a Instrução é inaplicável porque não há possibilidade de operar em nome de consórcio como foi dito na análise da Lei nº 12.402 de 2011.

As empresas de ônibus formam consórcio para ganhar a licitação. Depois cada empresa tem sua receita, seus custos e suas despesas independentes de outras consorciadas. Se duas empresas formam consórcio para fiscalizar a construção de usina hidrelétrica, a receita é apropriada no percentual fixado em contrato mas os custos e as despesas são os incorridos em cada consorciada. É inaplicável uma norma para todos os consórcios.

O art. 3º manda a empresa líder do consórcio manter registro contábil das receitas, dos custos e das despesas de todas as consorciadas e cada consorciada deve manter a escrituração de receitas, custos e despesas relativos à sua participação. Como os documentos pertencem a cada consorciada, a empresa líder terá que contabilizar as operações de outras consorciadas sem amparo em documentos. A dupla escrituração é absurda e ilegal porque no consórcio para construção de grande usina hidrelétrica são toneladas de documentos.

O art. 5º dispõe que os créditos de PIS e COFINS do regime não cumulativo, relativos aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas das operações do consórcio, serão computadas nas pessoas jurídicas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento. Isso é absurdo porque cada consorciada tem seus custos, encargos e suas despesas. É absurda a apropriação proporcional de custos e despesas como determina o art. 3º.

O art. 6º, nos pagamentos sujeitos à retenção de tributos na fonte, manda fazer a retenção e o recolhimento proporcional à participação de cada consorciada no empreendimento. É outro absurdo. Na Instrução não se salva nenhum artigo.

O art. 8º da Instrução dispõe que se das operações do consórcio decorrer industri-

alização de produtos, os créditos referentes às aquisições de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem e os débitos referentes ao IPI serão computados e escriturados, por estabelecimento da pessoa jurídica consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento industrial.

A lei não permite ao consórcio ter indústria de roupas, calçados etc. O art. 278 da Lei nº 6.404, de 1976, quando usa o termo executar determinado empreendimento não está se referindo a determinada atividade. Executar determinado empreendimento significa executar a construção de usina hidrelétrica, ferrovia, rodovia etc. Terminada a construção extingue-se o consórcio. Este é o objetivo da lei que permite constituir os consórcios.

A pessoa que redigiu a Instrução deve ter lido livro de comercialista que permite constituir consórcio para industrialização de qualquer bem, distorcendo o objetivo da lei ou quer equiparar consórcio à sociedade em conta de participação, na redação do Código Civil.

A legislação do Imposto sobre a Renda prevê quatro formas de tributação dos rendimentos das pessoas jurídicas e firmas individuais ou a elas equiparadas ou das filiais, sucursais e agências das pessoas jurídicas com sede no exterior: declaração de rendimentos com base no lucro real, presumido, arbitrado e SIMPLES. O contribuinte somente poderá apresentar declaração com base no lucro real se mantiver escrituração de suas operações, no território nacional, bem como os resultados de suas filiais, agências ou sucursais no exterior, em idioma e moeda nacionais, em livros ou fichas revestidos de formalidades extrínsecas e intrínsecas.

As formalidades extrínsecas são as que dizem respeito ao tipo de livro ou ficha, os termos de abertura e encerramento, a autenticação no órgão competente etc. As formalidades intrínsecas são as que regulam a forma de escrituração, tais como a obrigatoriedade da escrituração em moeda nacional, a obrigação de seguir ordem cronológica de dia, mês e ano, a proibição de fazer rasuras, borrões, emendas etc.

As pessoas jurídicas que optarem pelo pagamento do imposto de renda com base no lucro presumido estão dispensadas da escrituração contábil perante a legislação do imposto de renda, desde que escreitem o livro Caixa (art. 45 da Lei nº 8.981/95). A escrituração contábil é necessária para os efeitos da legislação de concordatas e falências.

## ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL

O art. 7º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, dispõe que o lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais. O seu § 6º, acrescido pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que a escrituração deverá ser entregue em meio digital ao SPED.

A IN nº 1.353, de 30-04-13, que instituiu a Escrituração Fiscal Digital (EFD) de IRPJ e CSLL, foi substituída pela IN nº 1.422, de 19-12-13, alterada pela IN nº 1.574 de 2015, IN nº 1.595 de 01-12-15 e IN nº 1.633 de 2016.

A IN nº 1.252, de 01-03-12, instituiu a Escrituração Fiscal Digital (EFD) para PIS, COFINS e Contribuições Previdenciárias a ser transmitida mensalmente ao Sped.

A Solução de Consulta COSIT nº 143 (DOU de 01-07-15), que tem efeito de ato normativo, diz que as sociedades cooperativas estão obrigadas a entregar a EFD.

## AUTENTICAÇÃO DE LIVROS OU FICHAS

Os livros ou fichas do Diário deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (art. 258, § 4º, do RIR/99).

O contribuinte, em substituição aos livros, poderá utilizar fichas contínuas ou soltas para registrar as operações de sua atividade. O art. 8º do Decreto nº 64.567/ 69 veda o destaque ou a ruptura de fichas contínuas em forma de sanfona ou blocos. Essa proibição seria válida se as fichas contínuas fossem, antes da escrituração, previamente autenticadas. A escrituração, sem ruptura, pelo sistema de processamento eletrônico de dados em formulários contínuos, previamente autenticados, é impraticável por questões de ordem técnica e material.

O Decreto nº 8.683, de 25-02-16, incluiu o art. 78-A no Decreto nº 1.800, de 1996, dispondo que a autenticação de livros contábeis das empresas poderá ser feita por meio do Sped de que trata o Decreto nº 6.022 de 22-01-07.

A IN nº 102, de 25-04-06, do Diretor do Departamento Nacional de Registro do Comércio - DNRC, disciplinou a autenticação de instrumentos de escrituração de empresas mercantis. São considerados instrumentos de escrituração:

- I - livros, em papel;
- II - conjunto de fichas avulsas;
- III - conjunto de fichas ou folhas contínuas;
- IV- livros em microfichas geradas através de microfilmagem de saída direta do computador;
- V - livros digitais.

A sociedade empresária que adotar o sistema de fichas de lançamentos poderá substituir o livro Diário pelo livro Balancetes Diários e Balanços, observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas para aquele.

A substituição de livros por fichas, contínuas ou soltas, implica a adoção obrigatória do livro próprio para inscrição do balanço, do balancete e da demonstração dos resultados do exercício social, o qual deverá ser previamente autenticado (PN nº 127/75).

A pessoa jurídica fica dispensada da adoção de livro próprio desde que as demonstrações financeiras de encerramento do exercício social sejam inseridas, no encerramento de cada período-base, no próprio livro Diário em fichas ou formulários contínuos, devidamente autenticados pelo órgão de registro próprio (PN CST nº 11/85).

O contribuinte é obrigado a escriturar, além do Diário e dos livros comerciais exigidos pelas leis especiais, os seguintes livros fiscais (art. 260 do RIR/99):

- I - livro para Registro de Inventário;
- II - livro para Registro de entradas (compras);
- III - livro de Apuração do Lucro Real- LALUR;
- IV - Razão.

O Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR poderá ser escriturado mediante a utilização de sistema eletrônico de processamento de dados, observadas as normas baixadas pela Receita Federal (art. 18 da Lei nº 8.218 de 29-08-91).

Estão dispensados de autenticação, inclusive pela SRF, os livros de Apuração do Lucro Real e Razão Auxiliar (IN SRF nºs 28/78 e 35/78). Estão igualmente dispensados de autenticação os livros auxiliares, tais como Razão, Caixa e Contas-correntes, desde que as operações a que se reportarem tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados.

A escrituração do livro Diário autenticado em data posterior ao movimento das operações nele lançadas tem validade para efeitos de apuração do lucro real, desde que o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do respectivo exercício financeiro, conforme dispõe a IN nº 16 de 01-03-84.

A falta de registro do livro Diário na Junta Comercial, embora formalidade prescrita em lei, por si só não autoriza o arbitramento do lucro se o contribuinte possui escrita regular não possuidora de vícios insanáveis ou falsificações e que se preste à apuração do lucro real, assim decidiu o 1º C.C. pelo Ac. nº 105-0.813/84 (DOU de 29-07-85).

A tributação com base no lucro real somente será admitida para as pessoas jurídicas que mantiverem, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário (livro Razão), mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação. A não-manutenção do livro nas condições determinadas implicará o arbitramento no lucro da pessoa jurídica (art. 14 da lei nº 8.218/91 com nova redação dada pelo art. 62 da Lei nº 8.383/91).

Com isso, a partir do período-base de 91, a escrituração e manutenção do livro Razão tornou-se obrigatória para as empresas tributadas com base no lucro real. O livro Razão não precisa ser autenticado na Receita Federal ou na Junta Comercial (art. 259, § 3º, do RIR/99).

## FORMA DE ESCRITURAÇÃO

As Leis nºs 11.638, de 2007, e 11.941, de 2009, introduziram profundas alterações na Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404 de 1976). O art. 178 da Lei nº 6.404, de 1976, que dispõe sobre grupos de contas, teve mudança de denominação. O ativo terá dois grupos: I - ativo circulante; e II - ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

O passivo passou a ter três grupos: I - passivo circulante; II - passivo não circulante; e III - patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

No ativo deixou de existir ativo permanente e ativo diferido, enquanto no passivo e no patrimônio líquido deixou de existir as contas de resultados de exercícios futuros e reservas de reavaliação. O art. 187 que dispõe sobre a demonstração do resultado do exercício, no inciso IV, a expressão lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais foi substituída por lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas. Na prática desapareceram as contas receitas não operacionais e despesas não operacionais.

O Código Civil dispõe, nos arts. 1.179 a 1.195, sobre a escrituração dos livros, principalmente do livro Diário, a autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis, o levantamento de balanço patrimonial, a conservação e guarda de livros e

documentos etc.

O Diário deve ser escriturado dia a dia e por isso tem esse nome. A escrituração será em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individualização e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens (art. 2º do Decreto-lei nº 486/69).

A individualização da escrituração compreende, como elemento integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração. É permitido o uso do código de números ou de abreviaturas, desde que estes constem de livro próprio, revestido das formalidades legais, inclusive quanto à autenticação no órgão competente. A utilização do código, entretanto, nem sempre dispensa a complementação do histórico do lançamento.

Admite-se a escrituração resumida do Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individualizado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (art. 258, § 1º, do RIR/99). Assim, por exemplo, as vendas, em vez de serem escrituradas nota por nota, poderão ser lançadas por totais mensais extraídos do livro Saída de Mercadorias ou Produtos. A escrituração no Diário por totais mensais somente é admitida quando os livros auxiliares também estejam autenticados nos órgãos competentes.

Não tem validade a escrituração feita em fichas do tipo Razão, apenas com o nome de Diário, ou seja, cada conta escriturada em uma ficha e com obediência da ordem cronológica de dia e mês somente em relação a cada conta (PN nº 127/75). Na hipótese de substituição do livro Diário por fichas, de acordo com aquele parecer, cada ficha deverá ser escriturada até seu total preenchimento, somente passando para a ficha seguinte quando esgotada a anterior.

A obrigatoriedade de escriturar em idioma e moeda nacionais refere-se apenas às operações integrantes de resultados de estabelecimentos situados no território nacional. A escrituração dos livros de filial situada no exterior deverá logicamente obedecer aos preceitos da legislação do país em que está situada. Apenas os resultados e os patrimônios serão incorporados ao balanço da matriz no Brasil.

É facultado às pessoas jurídicas que possuem filiais, sucursais ou agências manter contabilidade não centralizada, devendo incorporar, na escrituração da matriz, os resultados de cada uma delas (art. 252 do RIR/99).

A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade, e a repartição fiscal só a impugná se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável (PN nº 347/70).

**Escrituração contábil digital.** O Decreto nº 6.022, de 2007, instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital-Sped. A IN nº 1.420, de 19-12-13, instituiu a Escrituração Contábil Digital (ECD) que compreenderá a versão digital dos seguintes livros:

- I - livro Diário e seus auxiliares, se houver;
- II - livro Razão e seus auxiliares, se houver;
- III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórios dos assentamentos neles transcritos.

A escrituração contábil digital será obrigatório a partir de 01-01-08 para as pessoas jurídicas sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado e sujeitas à tributação pelo lucro real e a partir de 01-01-09 para as demais pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. O ADE nº 36, de 18-12-07, da Coordenação-Geral de Fiscalização divulgou o Plano Contábil da escrituração digital.

A IN nº 1.420, de 19-12-13, determina que ficam obrigadas a adotar a escrituração contábil digital, a partir de 01-01-14, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, que distribuïrem, a título de lucros, sem incidência do imposto de renda na fonte, parcela dos lucros ou dividendos superior ao valor da base de cálculo do IRPJ, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiverem sujeitas.

Aquela Instrução obriga as pessoas jurídicas imunes ou isentas a adotarem a ECD a partir de 01-01-14. A determinação é absurda para as milhares de pessoas jurídicas isentas por finalidade como associação, clubes esportivos etc.

A COSIT, na Solução de Consulta nº 45 (DOU de 09-01-14), diz que as cooperativas, por serem sociedades simples, estão dispensadas da escrituração contábil digital.

A IN nº 1.420. de 2013, foi alterada pela IN nº 1.594, de 2015, IN nº 1.660, de 2016, e IN 1.679 de 2016.

A Solução de Consulta COSIT nº 143 (DOU DE 01-07-15), que tem efeito de ato normativo, diz que as sociedades cooperativas tributadas pelo lucro real estão obrigadas à Escrituração Contábil Digital.

## **ARQUIVOS MAGNÉTICOS**

O art. 265 do RIR/99 dispunha que as pessoas jurídicas que, de acordo com o balanço encerrado no período de apuração imediatamente anterior, possuírem patrimônio líquido superior a R\$ 1.633.072,44 e utilizarem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficarão obrigadas a manter, em meio magnético ou assemelhado, à disposição da SRF, os respectivos arquivos e sistemas durante o prazo de cinco anos.

O art. 72 da MP nº 2.158-35, de 24-08-01, ao dar novas redações aos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 29-08-91, eliminou o valor de patrimônio líquido da pessoa jurídica como uma das condições para a manutenção dos arquivos magnéticos. Com exceção das empresas optantes pelo SIMPLES, as demais pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento de dados são obrigadas a conservar e apresentar, ao fisco, quando solicitado, o arquivo magnético, qualquer que seja o seu capital ou patrimônio líquido.

A IN nº 86, de 22-10-01, revogou a IN nº 68/95, e passa a disciplinar, a partir de 01-01-02, as novas formas e prazos para apresentação dos arquivos magnéticos. O ADE nº 15, de 23-10-01, da Coordenação-Geral de Fiscalização, estabeleceu as especificações técnicas dos arquivos digitais e a forma de sua apresentação, ficando revogada a Portaria nº 13/95 da mesma Coordenação.

A inobservância daquela exigência acarretará a imposição da multa nos seguintes valores (art. 12 da lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 72 da MP nº 2.158-35/01):

- I - multa de 0,5% do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

- II - multa de 5% sobre o valor da operação correspondente aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a 1% da receita bruta da pessoa jurídica no período;
- III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de 1% dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

Para fins de aplicação das multas, o período compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. Com exceção das empresas inscritas no SIMPLES, as demais pessoas jurídicas estão obrigadas a cumprir a exigência de conservar os arquivos magnéticos, independente do montante do patrimônio líquido.

O sujeito passivo usuário de sistema de processamento de dados deverá manter documentação técnica completa e atualizada do sistema, suficiente para possibilitar a sua auditoria, facultada a manutenção em meio magnético, sem prejuízo da sua emissão gráfica, quando solicitada (art. 38 da lei nº 9.430/96).

## UTILIZAÇÃO DE CÓDIGOS E ABREVIATURAS

O art. 1.183 do Código Civil dispõe que a escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em banco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens. É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.

A utilização de códigos de números e abreviaturas não constantes de livro próprio autenticado torna a escrituração inservível para tributação com base no lucro real, conforme decidiu o 1º C.C. no Ac. nº 103-05.611/83 (DOU de 25-05-84).

A adoção de livro próprio está dispensada desde que os códigos de números e abreviaturas sejam inseridos, no encerramento de cada período-base, no próprio livro Diário em fichas ou formulários contínuos devidamente autenticados (PN CST nº 11/85).

## SUCESSÃO

Nas hipóteses de sucessão, em que o ativo e o passivo do sucedido sejam assumidos pelo sucessor, poderá este ser autorizado a continuar a escriturar os livros e fichas do estabelecimento. Neste caso será apostado, após o último lançamento, o termo de transferência datado e assinado pelo comerciante ou por seu procurador e por contabilista legalmente habilitado, devendo ser autenticado pelo órgão competente (art. 15 do Decreto nº 64.567/69). O termo de transferência conterà, além de todos os requisitos exigidos para os termos de abertura, indicação da sucessora e o número e a data de arquivamento do instrumento de sucessão no órgão competente.

## EXTRAVIO DE LIVROS OU FICHAS

Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, o comerciante fará publicar em jornal de grande

circulação do local de seu estabelecimento aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio (art. 10 do Decreto-lei nº 486/69).

O art. 264, § 1º, do RIR/99 trouxe uma inovação que não tem origem em lei, ou seja, uma cópia da comunicação feita ao órgão de Registro do Comércio deverá ser encaminhada à Receita Federal da jurisdição do contribuinte.

Os arts. 61 a 63 da Lei nº 9.532/97 determinam que as empresas que exercem a atividade de venda ou revenda de bens a varejo e as empresas prestadoras de serviços estão obrigadas ao uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF.

## **GUARDA DE LIVROS, FICHAS E DOCUMENTOS**

Os livros, fichas e documentos deverão ser mantidos pelo contribuinte até que o direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento do imposto tenha sido atingido, pela decadência. O direito de proceder ao lançamento do imposto de renda, de acordo com o art. 173 do CNT, extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (art. 37 da Lei nº 9.430/96). Isso ocorre, por exemplo, com empresas que executam obras de longa duração como construção de usinas hidrelétricas ou incorporação de prédio ou loteamento de terrenos.

A obrigação é de guardar os comprovantes da escrituração, mas isso não autoriza o fisco de mudar a base de cálculo para aumentar a cobrança do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro de período-base já atingido pela decadência. Assim, o reconhecimento da receita de unidade imobiliária vendida em 1997 se estende por dez anos. Com base na documentação de 1997, o fisco não poderá, no décimo ano, alterar o lucro real do ano em que a unidade imobiliária foi vendida.

## **DOCUMENTOS MICROFILMADOS**

A Lei nº 5.433, de 08-05-68, que regula a microfilmagem de documentos dispõe em seu art. 1º que é autorizada, em todo o território nacional, a microfilmagem de documentos particulares e oficiais arquivados, estes de órgãos federais, estaduais e municipais. O seu § 2º dispõe que os documentos microfilmados poderão, a critério da autoridade competente, ser eliminados por incineração, destruição mecânica ou por outro processo adequado que assegure a sua desintegração.

O Decreto nº 64.398, de 24-04-69, regulamentou a Lei nº 5.433, de 1968, disciplinando a microfilmagem de documentos oficiais pelos arts. 9º a 18, enquanto os arts. 19 a 21 regularam a microfilmagem de documentos particulares.

O Decreto nº 1.799, de 30-01-96, revogou o Decreto nº 64.398, de 1969, e regulamentou a Lei nº 5.433, de 1968, mas exclusivamente em relação à microfilmagem de documentos oficiais. A Receita Federal tinha expedido o PN nº 171, de 1974, que permitia a eliminação de documentos microfilmados mas que foi revogado pelo PN nº 21, de 1980, que manda conservar os originais de documentos até o decurso do

prazo decadencial para lançamento de tributos previsto no Código Tributário Nacional.

O § 1º do art. 3º da Lei nº 5.433, de 1968, dispõe que o decreto de regulamentação determinará, igualmente, quais os cartórios e órgãos públicos capacitados para efetuar a microfilmagem de documentos particulares, bem como os requisitos que a microfilmagem realizada por aqueles cartórios e órgãos públicos devem preencher para serem autenticados, a fim de produzirem efeitos jurídicos, em juízo ou fora dele, quer os microfilmes, quer os seus traslados e certidões originárias.

Com a revogação do Decreto nº 64.398, de 1969, a microfilmagem de documentos particulares ficou sem regulamento. Como a Lei nº 5.433, de 1968, não é autoaplicável, a Receita Federal tem decidido nas Soluções de Consultas que a utilização do sistema de microfilmagem não desobriga a guarda e conservação dos livros e dos originais dos comprovantes dos lançamentos neles efetuados, de interesse da fiscalização de tributos federais, até que ocorra a prescrição dos créditos a que se refiram.

A Solução de Divergência nº 4 da COSIT (DOU de 08-09-2006) diz que a utilização do sistema de microfilmagem de saída direta do computador não desobriga a guarda e conservação dos livros e dos originais dos comprovantes dos lançamentos neles efetuados, de interesse para a fiscalização de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários a que se refiram, em face do disposto no art. 195 do CTN.

O Parecer FGFN/CAT nº 177/93 (DOU de 15-02-93) que foi aprovado pelo Ministro da Fazenda, também, obriga a manutenção dos documentos originais microfilmados.

O STJ, no REsp nº 63.585-DF (DJU de 31-08-98), manteve o acórdão do extinto TFR que decidiu pela inadmissibilidade da destruição dos originais de documentos, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das respectivas operações, mesmo que extraídas cópias, mas sem o cumprimento das exigências fiscais.

O 1º C.C. também decidiu pelo Ac. nº 101-74.754/83 (DOU de 13-09-84) que os documentos originais, comprobatórios dos registros contábeis, poderão ser reproduzidos em microfilmes, mas não de ser conservados enquanto não prescritos os créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

O Regulamento anexo à Resolução nº 913, de 05-04-84, do Banco Central disciplinou a microfilmagem de documentos de instituições financeiras e demais entidades sob controle e fiscalização do Banco Central e da Comissão de Valores Mobiliários.

O Regulamento permite, observadas as disposições da legislação federal vigente, eliminar os documentos operacionais após a microfilmagem. Agora resta definir qual dos atos administrativos prevalece: o Regulamento que acompanha a Resolução nº 913/84 do Banco Central ou o PN CST nº 21/80 da SRF.

A Lei nº 12.682, de 2012, que regula a elaboração e o arquivamento de documentos em meios eletromagnéticos dispõe no art. 6º que os registros públicos originais, ainda que digitalizados, deverão ser preservados de acordo com o disposto na legislação pertinente.

## **EMISSOR DE CUPOM FISCAL**

O art. 61 da lei nº 9.532/97 dispõe que as empresas que exercem a atividade de venda ou revenda de bens a varejo e as empresas prestadoras de serviços estão obrigadas ao uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal ECF. Para efeito de

comprovação de custos e despesas operacionais, os documentos emitidos pelo ECF devem conter, em relação à pessoa física ou jurídica compradora, no mínimo:

- a) a sua identificação, mediante a indicação do número de inscrição no CPF, se pessoa física, ou no CNPJ, se pessoa jurídica;
- b) a descrição dos bens ou serviços objeto da operação, ainda que resumida ou por códigos;
- c) a data e o valor da operação.

O Convênio ECF nº 1, de 18-02-98, disciplinou a obrigatoriedade de uso do equipamento Emissor de Cupom Fiscal de que trata o art. 61 da lei nº 9.532/97. O Convênio fixa as datas em que, de acordo com o montante da receita bruta, as empresas são obrigadas ao uso do equipamento. Aquele Convênio foi alterado pelo Convênio ECF 2 de 11-12-98.

## RESULTADO SOCIETÁRIO E RESULTADO TRIBUTÁRIO

A alteração da Lei nº 6.404, de 1976, pela Lei nº 11.638, de 2007, trouxe inquietação tanto do lado do fisco como das empresas, principalmente na aplicação do § 7º do art. 177 que dispunha:

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.

A manutenção daquele absurdo § 7º ensejaria elisões fiscais sem tamanho. A Lei nº 11.941, de 2009, além de revogar aquele parágrafo, alterou a redação do § 2º e acrescentou o § 3º ao art. 8º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977. O § 2º passou a dispor que para fins da escrituração contábil, inclusive da aplicação do disposto no § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em:

- I - livros ou registros contábeis auxiliares; ou
- II - livros fiscais, inclusive no LALUR.

O § 3º diz que o disposto no § 2º deste artigo será disciplinado pela Receita Federal. Com isso, a adoção de critérios contábeis da Lei nº 11.638, de 2007, deixa de ter efeitos tributários.

---

# 16

## RECEITAS, CUSTOS E DESPESAS – REGIMES DE RECONHECIMENTO

---

O art. 280 do RIR/99 define a receita líquida de vendas e serviços como receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

Vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços e eventuais perdas ou ganhos decorrentes de cancelamento de venda, ou de rescisão contratual, não devem afetar a receita líquida de vendas e serviços, mas serão computadas nos resultados operacionais (IN nº 51/78).

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos (IN nº 51/78).

Quanto aos impostos incidentes sobre vendas, de acordo ainda com a IN nº 51/78, são aqueles impostos que guardam proporcionalidade com o preço de venda ou dos serviços, tais como o ICMS, o ISS, o imposto de exportação e as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

### CONCEITO DE RECEITA BRUTA E RECEITA LÍQUIDA

O art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que a receita bruta compreende:

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

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

- I - devolução e vendas canceladas;
- II - descontos concedidos incondicionalmente;
- III - tributos sobre ela incidente; e
- IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

A Receita Federal continua cometendo o equívoco ao dispor no § 5º do art. 12 que na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes. Na receita bruta constante de nota fiscal não estão incluídos o ICMS, o PIS e a COFINS que são ônus do vendedor

e não do comprador. Nos países que adotam o IVA, o ônus do imposto é do comprador final, com destaque em nota fiscal. A transferência do encargo tributário no Brasil, do vendedor para comprador, embutido no custo da mercadoria ocorre inclusive com o imposto direto como IPTU e IPVA.

## **ICMS E ICMS SUBSTITUIÇÃO**

O PN nº 77, de 23-10-86, definiu que o ICMS referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria, e, conseqüentemente, o faturamento para incidência de PIS e FINSOCIAL. Entretanto, o ICMS referente à substituição tributária não integra a base de cálculo do contribuinte substituído para incidência de PIS e FINSOCIAL, atualmente na base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Na maioria dos casos, o substituído cobra o valor do ICMS retido do substituído em destaque na nota fiscal, sem compor o valor da mercadoria vendida. É o caso analisado pelo PN.

A Solução de Consulta COSIT nº 37 (DOU de 20-01-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que na hipótese de o contribuinte substituto estiver impedido, na emissão de nota fiscal, de efetuar o destaque do ICMS retido na substituição, poderá considerar o valor retido como não incluso no valor da receita bruta para cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Na hipótese, o valor do ICMS retido está incluso no valor da mercadoria vendida, podendo retirá-lo para cálculo dos tributos federais.

## **CUSTO DE PRODUÇÃO DOS BENS E SERVIÇOS**

O art. 13 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação da Lei nº 12.973, de 2014, elenca os elementos que obrigatoriamente devem compor o custo de produção dos bens ou serviços, tais como custos de matérias-primas, do pessoal aplicado na produção, depreciação, amortização, exaustão etc.

O seu § 3º dispõe que na obrigatoriedade não alcança os encargos de depreciação, amortização e exaustão gerados por bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária. O § 4º manda adicionar, na determinação do lucro real, o encargo caso tenha apropriado como custo de produção. Essa apropriação não tem sentido porque a depreciação cabe à arrendadora cujo bem encontra-se ativado. A partir de 01-01-15 a arrendatária não pode contabilizar o bem no seu ativo na opção de compra antecipada porque a faculdade foi revogada pela Lei nº 12.973 de 2014.

## **RECONHECIMENTO DE RECEITAS**

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem, com raras exceções, reconhecer os resultados das receitas pelo regime de competência. O § 1º do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, a principal lei comercial, determina que na apuração do lucro do exercício social serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas.

O regime de competência significa que as receitas de vendas devem ser reconhecidas na apuração do resultado do período-base em que as vendas forem efetivadas, independentemente de recebimento em dinheiro. Assim, as receitas de vendas a prazo realizadas em dezembro deverão ser reconhecidas nesse mês, ainda que o recebimento em dinheiro ocorra no período-base seguinte.

A legislação do Imposto de Renda adota, como regra geral, o reconhecimento de resultados pelo regime de competência, mas abre algumas exceções. Não há o reconhecimento de resultados puramente pelo regime de Caixa. O que existe é o regime misto, em que as despesas operacionais seguem o regime de competência, enquanto as receitas e os custos não seguem esse regime.

As pessoas jurídicas que têm como atividade a compra e venda de imóveis, o loteamento de terrenos e a incorporação de prédios reconhecem as receitas e os custos das unidades vendidas proporcionalmente à receita recebida no período-base.

As despesas operacionais e as não operacionais, bem como as receitas e ganhos de outras naturezas que não sejam decorrentes da atividade imobiliária, serão reconhecidos pelo regime de competência.

Os resultados de contratos de produção em longo prazo são reconhecidos em cada período-base independentemente de faturamento ou recebimento de dinheiro. É um regime especial que decorria do sistema de correção monetária do balanço adotado pela legislação fiscal.

A partir da vigência do Decreto-lei nº 1.598/77, o rateio de juros e descontos recebidos antecipadamente deixou de ser uma faculdade exclusiva das instituições financeiras. Todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem fazer o rateio proporcional da receita.

O 1º C.C. decidiu no Ac. nº 103-07.488/86 (DOU de 12-05-88) que o direito à receita da prestação de serviços nasce no momento em que estes são prestados. A retenção de parte da receita para garantia dos serviços prestados não impede ou torna sem efeito o nascimento do direito. Assim, nos contratos com prazo de execução inferior a 12 meses, a receita deverá ser reconhecida ao término da execução dos serviços independentemente do faturamento.

No regime de tributação com base no Lucro Real, os recebimentos antecipados a que tem direito a empresa, para prestação de serviço futuro, são considerados como receita efetiva do período em que o serviço contratado for prestado, quando ocorrerão os custos respectivos (ac. nº 105-15.336/2005 do 1º C.C. no DOU de 07-03-06). A Delegacia de Julgamento tinha dado provimento à impugnação e o 1º C.C. confirmou a decisão.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 101-90.488/96 (DOU de 10-03-97) que a tributação pelo imposto de renda pessoa jurídica obedece, em geral, o princípio do emparelhamento entre custos e receitas, devendo a pessoa jurídica, na apropriação dos custos e no reconhecimento da receita, observar, ainda, exatidão quanto ao período-base de sua escrituração. Não configura hipótese de postergação e, portanto, inobservância do regime de escrituração, quando a fixação do preço e o conseqüente faturamento dependem de fatos verificáveis somente no período-base subsequente.

**Receitas financeiras.** O CARF tem decidido que os rendimentos de aplicações financeiras referentes a fundos de investimentos de renda fixa devem ser tributados na medida em que auferidos, independente do resgate das quotas, mesmo no caso de lucro presumido (ac. nº 1805-00.017/ 2009 no DOU de 15-04-11). Seguindo essa

decisão, não havendo resgate, como a retenção é semestral, em dois trimestres do ano a empresa terá rendimentos sem imposto retido a compensar e nos dois trimestres imposto retido maior que o devido.

A decisão é correta porque nos fundos de investimentos os rendimentos são creditados diariamente, estando disponíveis para o investidor efetuar o saque. Trata-se de crédito incondicionado.

## AQUISIÇÃO DE CLIENTELA

O jornal Valor de 20-02-08 trouxe matéria com o título “Despesas reduzem em 33% o lucro da Nossa Caixa” e do dia 09-05-08 outra matéria com o título “Banco do Brasil e Caixa adquirem a folha de pagamento da Câmara.”

No caso da Nossa Caixa a matéria diz que o lucro líquido caiu pressionado por forte aumento das despesas operacionais não diretamente ligadas ao negócio, como a aquisição da folha de pagamento dos servidores do Governo de São Paulo, que custou R\$ 2,084 bilhões.

O jornal do dia 09-05-08 diz que o presidente da Câmara assinou contrato firmado com o Banco do Brasil e com a Caixa Econômica Federal para venda da folha de pagamento da Câmara dos Deputados por cinco anos. O Banco do Brasil pagará R\$ 187 milhões e a Caixa R\$ 33 milhões.

As negociações com clientela não se restringem a folha de pagamento de salários de funcionários públicos federais, estaduais e municipais e de grandes empresas, mas ocorrem com clientela de grandes supermercados e lojas de interesse das instituições financeiras.

O objeto deste item é o reconhecimento da despesa pela empresa adquirente e da receita pela vendedora, quando não for órgão público. A venda de clientela pode ser por prazo determinado, como no caso da folha de pagamento da Câmara dos Deputados, ou prazo indeterminado como ocorre na maioria dos casos.

Quando a operação de compra e venda de clientela tiver prazo determinado, a adquirente poderá computar, como custo ou encargo, durante o prazo de vigência do direito, na forma dos arts. 324 e 325 do RIR/99. Se a adquirente contabilizou o valor total da operação como despesa desse período de apuração, o excedente terá que ser adicionado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, para exclusão nos anos-calendário seguintes pelo regime de competência.

Na existência de prazo determinado, a alienante poderá reconhecer a receita pelo regime de competência no prazo contratual, ainda que o recebimento do valor total tenha ocorrido na data da operação. A situação é a mesma das receitas de arrendamento de bem imóvel recebidas antecipadamente, de que cuidou o PN nº 11, de 1976.

Quando a operação de compra e venda de clientela não tiver prazo determinado, a adquirente não poderá amortizar o valor pago. Os arts. 324 e 325 do RIR/99 permitem amortizar o capital aplicado na aquisição de direitos somente na existência de prazo com duração limitada para o exercício desse direito.

Na época em que o direito de uso de telefone comercial tinha substancial valor de mercado, o PN nº 108, de 1978, definiu que o valor de aquisição é classificável no ativo permanente mas não será amortizável, visto não haver prazo determinado de duração do exercício do direito.

O ADN nº 21, de 1976, definiu que o valor pago a título de luvas ou semelhantes, relativo a contrato de locação de bens destinados ao uso da própria adquirente, deverá integrar o ativo imobilizado e somente poderá ser amortizado nos casos em que o exercício de tal direito seja estabelecido por prazo determinado.

Na inexistência de prazo determinado, a empresa alienante da clientela terá que reconhecer a receita integralmente no ano-calendário em que a operação for realizada, por não existir previsão legal para diferimento de parte da receita.

## **INDENIZAÇÃO JUDICIAL E DESPESAS RECUPERADAS**

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 101-93.103/00 (DOU de 18-10-00) que o fato gerador da indenização se dá no momento da disponibilidade jurídica, assim não podendo ser entendido o trânsito em julgado, mas sim a efetiva liquidação. A ação judicial foi movida por uma empresa aérea para ressarcir os prejuízos causados pelo congelamento de passagens.

A mesma regra vale para as ações judiciais de restituição ou compensação de tributos. O trânsito em julgado não obriga o contribuinte a reconhecer a receita porque enquanto não houver a possibilidade de efetiva liquidação não há disponibilidade jurídica ou econômica. O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 108-05.636/99 (DOU de 20-05-99) que na recuperação de tributos pagos indevidamente, quando tributável, a inclusão do valor recuperado na base de cálculo de outras incidências deve operar-se no momento da efetiva realização do direito, via restituição ou compensação.

Bom exemplo é o do pagamento indevido da contribuição para o PIS/PASEP com base no Decreto-lei nº 2.445/88. A empresa que pediu restituição, após o trânsito em julgado da ação, terá que esperar vários anos na fila de precatórios. A empresa que pediu compensação poderá levar de dez a 20 anos a liquidação porque o judiciário só permite a compensação com PIS/PASEP a pagar.

## **VENDA PARA ENTREGA FUTURA**

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 101-71.906/80 (DOU de 09-03-81) que, no caso de faturamento antecipado ou venda para entrega futura, a receita deverá ser apropriada no exercício em que a mercadoria for efetivamente entregue, salvo se já houverem sido imputados os custos de qualquer natureza aos resultados de exercícios anteriores, quando, então, também, nessa oportunidade, dever-se-á apropriar a receita correspondente, considerando-se a vendedora mera depositária da mercadoria vendida. No mesmo sentido foi a decisão daquele órgão colegiado no Ac. nº 103-05.726/83 (DOU de 30-08-84).

O resultado da venda de mercadorias para entrega futura deverá ser apropriado no exercício social de sua tradição, ainda que tenham sido recebidos adiantamentos por conta (Ac. do 1º C.C. nº 103-07.878/87 no DOU de 19-05-87).

O 1º C.C. deu provimento ao recurso voluntário no Ac. nº 105-8.558/94 (DOU de 04-11-96) decidindo que na venda para entrega futura a receita antecipada somente caracteriza-se como ganha, para efeito de reconhecimento em conta de resultados, depois que o vendedor cumpra a sua prestação contratual, transferindo, pela tradição, a propriedade da mercadoria.

Em processo versando mercadoria faturada num ano e entregue no seguinte, o 1º

C.C. decidiu no Ac. nº 101-80.615/90 (DOU de 05-06-91) que a aceitação da fatura sem oposição imediata do comprador constitui tradição simbólica da mercadoria, sendo irrelevante o fato de a retirada da mercadoria se operar depois. O fato constitui tradição simbólica nos termos do art. 200, § 3º, do Código Comercial.

A Solução de Consulta COSIT nº 12 (DOU de 19-01-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que na hipótese de o vendedor celebrar contrato de compra e venda de bem que possui em seu estoque, mas para entrega futura, a receita pelo regime de competência deve ser reconhecida no período de apuração em que foi celebrado o contrato. Caso o vendedor não possua o bem em seu estoque, a receita deve ser reconhecida no período em que o bem for produzido ou adquirido no caso de revenda.

## PERMUTA OU TROCA DE BENS OU SERVIÇOS

A permuta é palavra sinônima de troca pelo art. 533 do Código Civil, dispondo que aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda. Isso significa que a permuta representa duas operações de compra e venda, ou seja, uma operação de venda para cada permutante.

Atualmente a permuta ou dação em pagamento é muito utilizada nas relações comerciais. A empresa incorporadora de prédios poderá receber materiais de construção e dar em pagamento unidades imobiliárias prontas, os meios de comunicação permutarem veiculação de propaganda com serviços de outras empresas etc.

Se a permuta é de despesas, nenhuma das duas empresas terá lucro na operação, mas o período de reconhecimento da receita poderá ser diferente do período de reconhecimento da despesa. Assim, se a empresa **A** presta serviço para a empresa **B** no mês de março e a empresa **B** presta serviço para **A** no mês de abril, no mês de março a empresa **A** tem receita tributável e a empresa **B** só tem despesa. No mês de abril a empresa **A** só tem despesa, enquanto a empresa **B** tem receita tributável.

Naquele caso, no mês de março, a empresa **A** registrará a contrapartida da receita como contas a receber e a empresa **B** registrará a contrapartida da despesa como contas a pagar. No mês de abril quando a empresa **B** prestar o serviço para empresa **A**, as contas serão liquidadas.

## EXISTÊNCIA DE CONDIÇÃO SUSPENSIVA

O art. 121 do novo Código Civil dispõe que considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto. O art. 122 dispõe que são lícitas, em geral, todas as condições não contrárias à lei, à ordem pública ou aos bons costumes; entre as condições defesas se incluem as que privarem de todo efeito o negócio jurídico, ou o sujeitarem ao puro arbítrio de uma das partes.

O art. 124 dispõe que têm-se por inexistentes as condições impossíveis, quando resolutivas, e as de não fazer coisa impossível e o art. 125 dispõe que subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa. O art. 127 diz que se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exer-

cer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.

Quando o ato jurídico tem cláusula de condição suspensiva, a eficácia nasce com o implemento da condição. É muito comum a venda de participação societária ter dois valores, um fixo independente de condição e outro condicionado ao montante da receita futura de um período. O segundo valor pode não ser devido ou ser devido parcialmente. Trata-se de condição suspensiva. No ato da alienação, o ganho de capital será apurado exclusivamente com o valor fixo da alienação independente da receita futura.

O 1º C.C., ao examinar a questão dos abatimentos recebidos, decidiu pelo ac. nº 101-92.550/99 (DOU de 12-09-00) que se o acordo é realizado com condição suspensiva, a realização dos eventuais ganhos daí decorrentes, como o abatimento na dívida se cumpridas integralmente todas as prestações, deve aguardar o momento de sua implementação, na forma prevista nos arts. 116 e 117 do CTN.

A decisão favorável ao contribuinte foi correta porque até o pagamento da última prestação não há direito ao abatimento. A cláusula de abatimento na dívida se pagas todas as prestações não é condição suspensiva de que tratam o art. 117 do CTN e 121 e seguintes do Código Civil. Isso porque o cumprimento da condição fica na dependência da vontade de uma das partes.

O 1º C.C. decidiu pelo acórdão nº 108-05.754/99 (DOU de 25-08-99) que tratando-se de alienação de participação societária de instituição financeira, a autorização do BACEN é imprescindível para que o ato jurídico praticado possa produzir efeitos. A divergência entre o fisco e o contribuinte versou sobre o momento da apuração do ganho de capital. A alienação implicava transferência de controle acionário porque dependia da autorização do Banco Central.

A própria Delegacia de Julgamento da Receita Federal deu provimento à impugnação e o 1º C.C. ao negar provimento ao recurso de ofício confirmou a decisão de primeira instância. Com isso, o ganho de capital deverá ser apurado no mês em que o BACEN autorizar a transferência societária.

Independentemente do nome jurídico que possa ter, não caracterizado o negócio como definitivo, em função de condição suspensiva, enquanto não satisfeita esta, não há que se falar em aquisição de disponibilidade jurídica e/ou econômica, essenciais para a concretização da operação, e, conseqüentemente, para a incidência de imposto de renda (ac. CSRF nº 01-02.353/98 no DOU de 15-10-98).

## RECEITAS RECEBIDAS ANTECIPADAMENTE

Assim como as despesas pagas antecipadamente devem ser apropriadas nos períodos a que competirem, as receitas recebidas antecipadamente devem ser reconhecidas pelo mesmo critério. O PN nº 11/76 esclarece que as receitas de aluguéis recebidas antecipadamente podem ser apropriadas nos exercícios aos quais pertencem, consagrando-se o regime de competência ou econômico, que melhor traduz a distribuição dos valores pelos períodos de determinação.

A maioria das empresas que constroem *shopping center* para locação de lojas cobra luva ainda na fase de construção. A legislação do imposto de renda considera luva como aluguel. Com isso a receita de luva será reconhecida a partir da data em que as lojas forem entregues e rateada pelo prazo do contrato de locação. A pessoa jurídica locatária também reconhecerá a despesa a partir da mesma data.

O CARF deu provimento ao recurso de ofício pelo ac. 1101-00418 (DOU de 30-03-12) dizendo que os valores referentes à comercialização de pontos de negócios em “shoppings” e similares (“res sperata”) deverão ser reconhecidos como receita na assinatura do contrato que os tenha como objeto. A decisão foi equivocada porque não importa o nome dado à operação (luvas, ponto comercial, etc). Para o proprietário do imóvel, o rendimento é considerado aluguel com aplicação do PN nº 11 de 1976.

Se a empresa locatária escriturar o valor total como despesa na data da assinatura do contrato, a mesma câmara do CARF vai considerar dedutível, ainda que o término da construção do shopping leve mais dois anos?

A empresa proprietária do terreno no qual é construído “shopping” pode contratar a locação de lojas, antes do término da construção, com cobranças de luvas no ato da assinatura do contrato. O art. 53 do RIR/99 considera o valor das luvas como rendimento de aluguel de imóvel. Com isso, o reconhecimento da receita deve seguir o regime de competência no período em que a receita for incorrida. Aquele artigo, apesar de tratar de rendimento de pessoa física, o conceito vale também para a pessoa jurídica.

A receita que depende de evento futuro, de resultado incerto, deverá ser apropriada no exercício em que se tornar juridicamente disponível (PN nº 11/76). Assim, a pessoa jurídica assina contrato prometendo vender sua fazenda e recebe determinado valor. Uma cláusula dispõe que o compromisso de venda e compra somente será concretizado se o Governo construir, até certa data, a projetada estrada asfaltada. Trata-se de receita que depende do evento futuro e incerto.

## RECEITAS DE TERCEIROS

Em alguns casos, as empresas recebem, no mesmo documento, destacadamente, receitas próprias e receitas de terceiros. Nessa hipótese, não há necessidade de lei autorizando a exclusão do valor repassado para terceiros na base de cálculo de tributos, inclusive de PIS/PASEP e COFINS. Isso porque, originariamente, essas receitas não pertencem à pessoa jurídica arrecadadora. O fato ocorre, por exemplo, nas empresas de telefonia. Além das receitas pertencentes a outras empresas de telefonia, é comum a cobrança de receitas de terceiros como mensalidades de internet, doações para UNICEF etc.

A Receita Federal definiu através do AD nº 7, de 14-02-00, que os valores recebidos por empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros, subordinadas ao sistema de compensação tarifária, que devam ser repassados a outras empresas do mesmo ramo, por meio de fundo de compensação criado ou aprovado pelo Poder Público Concedente ou Permissório, não integram a receita bruta, para os fins da legislação tributária federal.

Aquela situação, em São Paulo, ocorre com a receita da venda de bilhete de integração metrô e ônibus ou metrô e ferrovia. Quando a bilheteria do metrô vende o bilhete de integração, a receita é dividida com a empresa de ônibus ou da ferrovia, não sendo receita integral da empresa de metrô. Com isso, a parcela que vai ser repassada através do fundo de compensação não é receita do metrô, não sendo devidas as contribuições de PIS e COFINS. Essa parcela é receita da empresa de ônibus ou ferrovia.

## **ATO COOPERATIVO**

Faturamento por ato cooperativo não é, para efeito do imposto de renda, o momento de apropriação da receita operacional. Aquele entendimento firmado pelo PN CST nº 77/76 decorre do disposto do art. 79 da Lei nº 5.764, de 16-12-71, que diz não implicar operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, o ato cooperativo praticado entre a cooperativa e seus associados.

O PN CST nº 66/86, em complemento ao PN CST nº 77/76, esclareceu que as receitas operacionais de empresas eventualmente compondo o quadro associativo de cooperativas de venda em comum também devem ser apropriadas em função do faturamento das vendas a terceiros e não quando ocorrer a remessa para as cooperativas. A apropriação como receita operacional, para efeito de imposto de renda, deve basear-se na emissão da nota fiscal de saída do produto da cooperativa.

## **COMISSÃO DE REPRESENTANTE COMERCIAL**

O art. 32 da Lei nº 4.886, de 09-12-65, com nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.420, de 08-05-92, dispõe que o representante comercial adquire o direito às comissões quando do pagamento dos pedidos ou propostas. Isso significa que antes da liquidação da compra pelo cliente, o representante comercial não tem direito adquirido pela comissão.

Aquela alteração implica deslocar o momento em que a pessoa jurídica pode registrar a comissão como despesa dedutível, ou seja, a comissão só é dedutível quando o cliente pagar a compra. Aquelas leis, por não serem de ordem pública, entendemos que o contrato entre as partes pode estipular como devida a comissão quando implementada a venda. Neste caso, a despesa é dedutível independente do pagamento pelo comprador.

Nos casos de receitas percebidas por representantes comerciais a título de comissões sobre vendas realizadas, a apropriação dos valores correspondentes deve ser lançada no exercício de crédito e/ou recebimento efetivo, quando em razão de cláusula contratual o referido crédito está vinculado ao pagamento da venda efetuada (ac. nº 102-25.272/90 no DOU de 06-05-91).

## **OBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA**

Até o advento do Decreto-lei nº 1.598/77 as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro apurado pela escrituração contábil estavam sujeitas a estrita observância quanto à independência dos exercícios financeiros. A receita auferida ou a despesa incorrida em determinado período-base não podiam ser computadas em período-base diferente. Assim, por exemplo, a comissão sobre vendas de mercadorias do período-base de 1975, se foi computada na apuração do lucro contábil do período-base de 1974 ou 1976, em ambos os casos, deveria ser adicionada ao lucro tributável. Ainda que a despesa tivesse sido postergada para exercício futuro, a infração ao dispositivo legal persistia.

Os §§ 4º a 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 puseram termo, ainda que parcial, ao sistema de independência dos exercícios financeiros. O RIR/99 transcreve

aquelas normas legais em seus arts. 247 e 273, dispendo:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

Art. 273. A inexactidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar:

- I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou
- II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexactidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexactidão quanto ao período de competência.

O § 2º do art. 247, retrotranscrito, tem o mérito de definir expressamente a dedutibilidade extracontábil das provisões tributadas em períodos-base anteriores em razão do regime de competência na dedução das despesas. A legislação anterior era omissa a respeito, fato que ensejava a instauração de inúmeros litígios fiscais. Agora, se a pessoa jurídica constituir provisão para atender a uma despesa que pertence ao período-base, mas a legislação fiscal só considera encargo do período-base posterior quando a despesa torna-se efetiva, o valor correspondente será adicionado ao lucro líquido do período-base da constituição e excluído no período-base em que a despesa for incorrida.

## **COBRANÇA DE IMPOSTO OU DIFERENÇA**

O art. 273 do RIR/99 cuida do lançamento de imposto ou diferença de imposto com base na inexactidão quanto ao período-base da escrituração de receita, rendimento, custo, dedução ou do reconhecimento de lucro. A interpretação combinada daquele artigo e seus parágrafos fornece as seguintes conclusões:

- a) a antecipação da receita ou a postergação da despesa não constitui motivo para lançamento de imposto, multa, correção monetária ou juros de mora,

desde que a alíquota do tributo seja igual nos dois períodos-base;

- b) a antecipação da despesa ou a postergação da receita enseja a cobrança de correção monetária e juros de mora sobre o imposto postergado, mas o imposto pago a menor no período-base anterior será compensado com o imposto pago a maior no período-base posterior.

A infração fiscal mais comum era decorrente da inobservância do regime de independência dos exercícios financeiros, parcialmente revogado pelo Decreto-lei nº 1.598/77. Essa alteração foi bastante justa porque evita a dupla incidência do imposto.

A ementa do ac. nº 01-05.081/2004 da CSRF (DOU de 16-05-06) diz que constatada inexistência de pagamento do imposto, em virtude de prejuízo fiscal, nos períodos-base subseqüentes ao da redução indevida do lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto apurado no período-base da infração com os respectivos encargos legais. Os valores pagos mensalmente, em base estimada, por não ingressarem de forma definitiva nos cofres públicos, não podem ser considerados para configurar postergação de pagamento do imposto.

O recurso da pessoa jurídica foi negado por maioria de votos, com seis votos vencidos, ou seja, seis conselheiros entenderam tratar-se de hipótese de postergação ainda que o tributo não tenha sido pago em razão do prejuízo fiscal.

Na interpretação literal da lei que está transcrita no § 1º do art. 273 do RIR/99 não tem razão os votos vencidos porque na apuração do montante devido de tributo é deduzido do imposto efetivamente lançado em outro período de apuração. Se no outro período de apuração teve prejuízo fiscal não houve imposto lançado. Neste caso, a pessoa jurídica tem o direito de excluir a receita postergada ou deduzir a despesa antecipada para evitar duplicidade de pagamento de imposto com diminuição de prejuízo fiscal.

## EXEMPLO

Vejamos, nos exemplos a seguir, como se calcula o imposto, a multa e os juros de mora:

- a) a empresa computou na apuração do lucro real do período-base de 1999 uma despesa dedutível pertencente ao período-base de 1998;
- b) a empresa computou na apuração do lucro real do período-base de 1998 uma despesa dedutível somente no período-base de 1999;
- c) a empresa computou na apuração do lucro real do período-base de 1998 uma receita do período-base de 1999;
- d) a empresa computou na apuração do lucro real do período-base de 1999 uma receita do período-base de 1998.

No exemplo de letra a, se a alíquota do tributo for a mesma nos dois períodos-base não haverá cobrança de imposto, multa, correção monetária, ou juros de mora. Não haverá cobrança de imposto porque, de acordo com o § 1º do art. 273, o lançamento da diferença será feito pelo valor líquido depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247.

Exemplificando a hipótese, se a despesa postergada foi de \$ 100.000 e a alíquota

do imposto em ambos os exercícios financeiros for de 35%, no exercício em que a despesa foi indevidamente lançada teremos \$ 35.000 de imposto a menor. No exercício anterior, entretanto, a empresa pagou imposto a maior justamente no valor de \$ 35.000 por não ter computado a despesa postergada. Fazendo a compensação de que trata o § 1º do art. 273, não haverá diferença de imposto a lançar. Não haverá igualmente correção monetária e juros de mora a cobrar porque o § 2º daquele artigo só autoriza a cobrança desses acréscimos legais quando ocorrer postergação no pagamento de imposto, o que não foi o caso. A multa não é devida quando não houver diferença de imposto a lançar.

No caso da letra b, a correção monetária e os juros de mora são devidos ainda que a alíquota de imposto seja igual nos dois períodos-base, porque a empresa antecipou a despesa e conseqüentemente postergou o pagamento do imposto de renda.

O caso da letra c é semelhante ao da letra a: não haverá diferença de imposto, multa, correção monetária ou juros de mora porque houve antecipação no pagamento de imposto.

O caso da letra d é semelhante ao da letra b: são devidos a correção monetária e juros de mora sobre o imposto postergado. A postergação de receita posterga igualmente o tributo.

A partir do período-base de 1995, a antecipação de receita ou postergação de despesa poderá ter implicação fiscal em razão da limitação em 30% do lucro real para compensar os prejuízos fiscais. Assim, a pessoa jurídica tem prejuízo fiscal no período-base de 1998 e lucro real em 1999. Nesta hipótese, se houver antecipação de receita do período-base de 1999 para 1998 a empresa deixa indevidamente de pagar o imposto sobre parte do lucro da receita antecipada. O mesmo ocorre na postergação de despesa quando a empresa tem prejuízo fiscal no período-base em que a despesa foi incorrida.

## **REVERSÃO DE PROVISÃO INDEDUTÍVEL**

Quando a pessoa jurídica constitui provisão não dedutível e não adiciona na determinação do lucro real, a fiscalização da Receita Federal tem lavrado auto de infração para cobrança do imposto de renda, ainda que a empresa tenha feito a reversão da provisão e pago o imposto de renda sobre o lucro. O fisco não tem dado o tratamento de imposto postergado de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 273 do RIR/99.

O 1º C.C., pelo Ac. nº 101-86.768/94 (DOU de 28-06-95), por maioria de votos, deu provimento ao recurso para considerar como postergação do pagamento do imposto de renda no processo em que a empresa constituía provisão indedutível para desvalorização de títulos vinculados a operações compromissadas, mas que tinha revertido em período-base subsequente. Só um conselheiro negou provimento ao recurso.

## **POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO APURADO PELO FISCO**

A apuração do montante de imposto postergado era complexa no período em que vigorava a legislação da correção monetária das demonstrações financeiras porque tanto o imposto como a base de cálculo eram convertidos em quantidade de UFIR. A Receita Federal firmou entendimento através do PN nº 2, de 28-08-96, que no cálculo

da postergação de imposto devem ser adicionadas ao lucro contábil, para efeito de correção monetária do balanço, as receitas postergadas ou as despesas antecipadas.

O 1º C.C. anulava ou cancelava o lançamento sempre que não tinha sido observado o PN nº 2/96 pelo fisco. Como o Parecer tinha aplicação retroativa por ser meramente interpretativo, os processos pendentes na data da publicação do Parecer estavam em desacordo, motivando os provimentos dos recursos.

A extinção da correção monetária do balanço e a estabilidade relativa da moeda nacional vieram facilitar os cálculos do imposto postergado e dos encargos legais devidos. Se a alíquota do imposto de renda e do adicional forem iguais nos dois períodos de apuração, não há cobrança de imposto. A exigência será da multa de mora limitada a 20% e juros de mora pela taxa SELIC.

A maior dificuldade é encontrar o período de postergação. No lucro real anual o período de postergação não é de balanço para balanço de encerramento em 31 de dezembro porque há os pagamentos mensais com base na receita ou no balancete. O 1º C.C., por outro lado, tem decidido pacificamente que não tendo sido pago o imposto nos exercícios seguintes não se aplica a regra da postergação.

A figura da postergação não se subsume ao ato de pagar o tributo, mas ao fato de ter sido apurada base imponible, pois, desta forma, o crédito tributário estará devidamente constituído e em condições de ser exigido (ac. nº 107-07.176/2003 no DOU de 22-09-03). Com isso, se a empresa postergou receita de 2003 para 2004 e em 2004 pagou antecipação mensal mas apurou prejuízo fiscal, na DIPJ, o instituto da postergação não ocorreu. Se, todavia, em 2004 apurou lucro real mas não pagou antecipação mensal e nem o imposto apurado na DIPJ, ocorreu simples postergação de imposto.

Se o auto de infração foi lavrado antes do encerramento do período-base seguinte àquele da indevida antecipação no registro de despesas, fica afastada a hipótese de postergação do pagamento do imposto para o exercício seguinte, sendo procedente a exigência tributária (Ac. nº 101-81.409/91 no DOU de 08-08-91).

## **POSTERGAÇÃO DE TRIBUTO A PARTIR DE 01-01-96**

A postergação no pagamento do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro a partir de 01-01-96 terá conseqüências onerosas, porque os juros de mora são cobrados pela taxa do SELIC. Com isso, apesar da extinção da atualização monetária dos débitos, a correção pela taxa de inflação encontra-se embutida na taxa de juros. Essa correção não será anulada, porque a correção monetária das demonstrações financeiras foi extinta. O único consolo é que o imposto postergado foi pago sem atualização monetária e se o fisco não pegar o contribuinte teve vantagem fiscal.

Se o pagamento de tributo decorrente de denúncia espontânea dispensa a multa moratória, na postergação de tributo, também, é dispensada a multa de mora, incidindo exclusivamente juros de mora calculados pela taxa SELIC. Assim, se a pessoa jurídica, ao retificar a declaração para sanar a postergação de receita ou antecipação de despesa, está dispensada da multa moratória por ser denúncia espontânea, a fiscalização da Receita Federal, ao lavrar o auto de infração e notificação de lançamento por postergação de tributo, não poderá exigir a multa moratória, mas somente juros de mora.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 108-06.160/00 (DOU de 20-09-00) o seguinte: Por analogia aos casos de inobservância do regime de reconhecimento de receita,

cumulada com a reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre denúncia espontânea, afastando qualquer penalidade por força do art. 138 do CTN, a postergação no pagamento de tributos, pelo seu recolhimento a destempo, enseja lançamento de ofício tão-somente dos juros moratórios, tendo estes como base o valor recolhido, bem como considerados pelo período em que houve atraso. Recurso provido.

Tendo o contribuinte se antecipado à ação fiscal, ao contabilizar receitas antes omitidas, caberia ao fisco buscar os efeitos da postergação. Este procedimento não pode ser abandonado pelo fato de o contribuinte não ter retificado sua declaração de rendimentos (ac. nº 107-07.393/2003 do 1º C.C. no DOU de 09-03-04).

## **COBRANÇA DE MULTAS E JUROS DE MORA**

Na postergação de imposto apurado pelo fisco será devida a multa de lançamento de ofício sobre a diferença de imposto. Isso ocorre quando a alíquota era menor no período-base em que o imposto foi pago. A diferença de imposto existe também quando no período-base do efetivo pagamento a empresa não estava sujeita ao adicional e no ano em que o imposto foi postergado teve adicional.

A redação do § 2º do art. 273 do RIR/99 leva a entender que na postergação de imposto será devida a multa de mora, ainda que não tenha diferença de imposto a ser cobrada. A cobrança da multa de mora não tem amparo legal. Na postergação de imposto, o § 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 manda cobrar exclusivamente a correção monetária e os juros de mora. O art. 16 do Decreto-lei nº 1.967/82 não disciplinou essa matéria.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 103-18.568/97 (DOU de 30-05-97) que descabe, por inexistência de previsão legal, a aplicação de multa de mora aos casos de postergação do pagamento do imposto.

## **DESPESAS INCORRIDAS**

Há uma confusão generalizada em utilizar o título de Provisão no lugar de Contas a Pagar para registro de exigibilidades de despesas incorridas. Provisão é título apropriado para registrar uma provável despesa futura que poderá concretizar ou não. É o caso de provisão para perdas na realização de investimentos ou recebimento de créditos.

No caso de provisão, a dedutibilidade na apuração do lucro real depende da previsão legal expressa. Não havendo previsão legal expressa, a contrapartida da provisão não é dedutível. Isso acontece, por exemplo, com a provisão para atender prováveis defeitos nos produtos vendidos.

Diferente é o caso de despesa incorrida ou consumida que é dedutível desde que necessária para manutenção da atividade da empresa. O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 101-77.961/88 (DOU de 09-02-89) que as obrigações vencidas, identificadas e quantificadas no período-base e não pagas no curso dele constituem, em face do regime econômico ou de competência, despesas incorridas que são dedutíveis do lucro líquido do período. A reserva de recursos para pagamento com designação imprópria de “provisão” não impede a dedução das despesas, assegurada no art. 299 do RIR/99.

Os juros incorridos e não pagos no período-base são despesas operacionais do período, ainda que a empresa utilize o título de Provisão para juros a Pagar. Isso

acontece com as contas de luz, água etc.

O inverso também é verdadeiro, tanto que o 1º C.C. decidiu no Ac. nº 101-78.525/89 (DOU de 31-08-89) que as despesas operacionais pagas em um ano, referentes a fatos a se realizarem no ano seguinte, só podem ser apropriadas como redutoras do lucro no ano de realização.

## VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS E PASSIVAS

A expressão variação monetária engloba a atualização de valor monetário de direitos e obrigações decorrente de variação cambial, no caso de operações em moeda estrangeira, ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, no caso de operações em moeda nacional.

A partir de 01-01-00, o tratamento tributário das variações monetárias decorrentes de taxas cambiais não é igual ao das variações monetárias decorrentes de índices ou coeficientes aplicáveis. O tratamento tributário das variações monetárias ativas e passivas decorrentes de taxas cambiais está previsto no art. 30 da MP que foi reeditada pela última vez com o nº 2.158-35, de 24-08-01, e que será analisado no item seguinte.

Na determinação do lucro real, o tratamento tributário das variações monetárias ativas e passivas decorrentes de índices ou coeficientes aplicáveis sobre operações em moeda nacional está previsto nos arts. 375 e 377 do RIR/99. O reconhecimento da receita ou despesa será feito pelo regime de competência mediante atualização do saldo credor de direitos ou saldo devedor de obrigações ou na liquidação de direitos ou obrigações.

A atualização dos créditos ou direitos por ocasião do encerramento do período de apuração do lucro não é uma faculdade do contribuinte. Trata-se de obrigação porque o art. 375 do RIR/99 usa a expressão: na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias ativas.

A atualização das obrigações por ocasião do encerramento do período de apuração do lucro é uma faculdade porque o art. 377 do RIR/99 usa a palavra poderão. Esse aspecto temporal do direito de deduzir, como despesa operacional, a contrapartida da atualização monetária foi examinado pelo PN nº 86/78.

As variações monetárias ativas e passivas, decorrentes em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, respectivamente, como receitas ou despesas financeiras (art. 9º da Lei nº 9.718/98).

**Apropriação pro rata tempore.** O § 1º do art. 17 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, acrescido pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, **pro rata tempore**, nos exercícios sociais a que competirem.

## VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS E PASSIVAS

A obrigatoriedade de computar, na determinação do lucro real, as contrapartidas das variações monetárias ativas e a faculdade de deduzir as contrapartidas das variações monetárias passivas, decorrentes da atualização dos saldos de obrigações ou

créditos pela taxa cambial, a partir de 01-01-00, foram alteradas pelo art. 30 da MP reeditada com o nº 2.158-35/01 que tem a seguinte redação:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no *caput* deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 4º A partir do ano-calendário de 2011 (acrescido pela Lei nº 12.249, de 2010):

- I - o direito de efetuar a opção pelo regime de competência de que trata o § 1º somente poderá ser exercido no mês de janeiro; e
- II - o direito de alterar o regime adotado na forma do inciso I, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio.

§ 5º Considera-se elevada oscilação da taxa de câmbio, para efeito de aplicação do inciso II do § 4º, aquela superior a percentual determinado pelo Poder Executivo.

§ 6º A opção ou sua alteração, efetuada na forma do § 4º, deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil:

- I - no mês de janeiro de cada ano-calendário, no caso do inciso I do § 4º; ou
- II - no mês posterior ao de sua ocorrência, no caso do inciso II do § 4º.

§ 7º A secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto no § 6º.

O reconhecimento das variações cambiais ativas e passivas na determinação da base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, é pelo regime de caixa, ou seja, na liquidação da operação. A pessoa jurídica poderá optar pelo regime de competência, desde que a opção seja exercida no mês de janeiro, com aplicação para todo o ano-calendário.

O direito de alterar o regime adotado no decorrer do ano-calendário é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio. O Decreto nº 8.451, de 19-05-15, dispõe que ocorre elevada oscilação da taxa de câmbio quando, no período de um mês-calendário (do primeiro ao último dia do mês), o valor do dólar americano para venda apurado pelo Banco Central sofrer variação, positiva ou negativa, superior a dez por cento. A alteração da opção poderá ser feita no mês seguinte ao da elevada oscilação.

A IN nº 1.079, de 03-11-10, disciplinou a matéria. A empresa que adotar o regime de caixa, nada impede que a variação cambial passiva seja contabilizada pelo regime

de competência com adição no LALUR. A variação cambial ativa não pode ser contabilizada pelo regime de competência com exclusão no LALUR por falta de autorização em lei ou ato administrativo na forma do art. 250 do RIR/99.

O problema pode ocorrer nas empresas de capital aberto que devem contabilizar pelo regime de competência. Qualquer valor contabilizado na conta de resultado a título de receita somente poderá ser excluído no LALUR se tiver lei autorizando a exclusão, como determina o art. 250 do RIR/99. A lei não poderia permitir a exclusão porque a receita contabilizada no resultado pode ser distribuída como dividendos.

**Elevada oscilação cambial.** A IN nº 1.656, de 29-07-16, dispõe que ocorre elevada oscilação da taxa de câmbio quando, o valor do dólar americano no primeiro e no último dia do mês-calendário sofrer variação, positiva ou negativa, superior a 10%.

## RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

A Portaria nº 356, de 05-12-88, dispõe que a receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior. Diz ainda que as diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias passivas ou ativas. A Solução de Consulta COSIT nº 10 (DOU de 19-06-02) diz que considera-se como data de embarque dos bens para o exterior aquela averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex.

Não é raro o fisco lavrar auto de infração porque o exportador não apropriou a variação cambial ativa após a data da contratação de adiantamentos por conta de contratos de câmbio. A autuação é improcedente porque a contratação de adiantamento, para efeitos fiscais, tem a mesma natureza da venda de cambial. O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 101-92.521/99 no DOU de 12-09-00 o seguinte:

No caso de adiantamentos efetuados por conta de contratos de câmbio, a conversão da moeda estrangeira se faz pela taxa de câmbio vigente na data do recebimento do crédito. Insubsistente a exigência de imposto calculada em presunção de haver ocorrido omissão no registro de receitas.

A emissão de notas fiscais de exportação, pelo valor resultante da conversão da moeda estrangeira pela sua cotação na data do fechamento do contrato de câmbio, que foi antecipado em relação à data do embarque da mercadoria, caracteriza redução indevida da receita bruta de exportação. Todavia, a receita de exportação não contabilizada fica neutralizada pelo reconhecimento de idêntica variação cambial passiva, decorrente da atualização da obrigação em moeda estrangeira, nascida na liberação dos recursos financeiros, na antecipação do contrato de câmbio (ac. nº 101-93.463/01 do 1º C.C. no DOU de 02-10-01).

O STF decidiu no RE 627815/PR (repercussão geral) que a variação cambial ativa decorrente da receita de exportação não pode ser tributada pelo PIS e pela COFINS em razão da imunidade. A decisão considerou a variação cambial ativa como receita de exportação.

A decisão não tem efeitos na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL porque a variação cambial ativa não tem imunidade nem isenção. No lucro presumido há diferença porque se for considerada como receita de exportação será aplicado o percentual de 8% na apuração do lucro tributável. Como receita financeira a tributação é integral. Em relação ao PIS e à COFINS vide comentários no capítulo próprio.

## FACTORING

Quando as empresas comerciais, industriais ou de serviços descontarem suas duplicatas em instituições financeiras terão que reconhecer as despesas *pro rata tempore* nos prazos de vencimentos dos títulos enquanto as instituições financeiras reconhecerão as receitas pelos mesmos critérios (art. 374 do RIR/99).

Do ponto de vista econômico, a empresa deveria reconhecer a despesa integral na data da operação para anular a receita maior da venda a prazo, reconhecida pelo regime de competência. Isso não é possível porque envolve outros aspectos. A instituição financeira que desconta a duplicata reconhece a receita em função do seu vencimento e a empresa que comprou a mercadoria a prazo poderá revende-la a vista e com isso estará reconhecendo o custo majorado no ato da operação de venda.

O Ato Declaratório Normativo nº 51, de 28-09-94, definiu que a diferença entre o valor de face e o valor da operação de alienação de duplicata para empresa de fomento comercial (*factoring*), será computada como despesa operacional da alienante, na data da transação, enquanto a empresa de *factoring* computará aquela diferença como receita do período-base da operação.

A definição é importante porque havia controvérsia se a diferença representava para a empresa de *factoring* ganho financeiro ou receita de serviços. Se fosse ganho financeiro, a alienante da duplicata teria que apropriar a despesa pelo critério de *pro rata tempore* e a empresa de *factoring* apropriaria a receita pelo mesmo critério.

A Receita Federal definiu que a diferença entre o valor de face da duplicata e o valor de aquisição representa receita de serviço da empresa de *factoring*. Isso porque manda apropriar a receita total no período-base da aquisição e permite à alienante deduzir a totalidade da diferença como despesa operacional do período-base da alienação.

O art. 28 da Lei nº 8.981/95 fixou em 30% o coeficiente para cálculo do lucro presumido ou estimado das empresas de *factoring*, tratando-as como de prestação de serviços. Com isso as receitas dessas empresas deverão ser reconhecidas pelo regime de competência enquanto as despesas das empresas que vendem as duplicatas também serão reconhecidas pelo regime de competência. O art. 15 da Lei nº 9.249/95 fixou o coeficiente de lucro presumido ou estimado em 32%.

O 1º C.C. decidiu, pelo ac. nº 101-95.760/2006 (DOU de 21-08-07), por maioria de votos, que o regime de reconhecimento da receita auferida em operação de *factoring* convencional, sem regresso, deve ser o mesmo do desconto de títulos, ou seja, *pro rata tempore*, conforme os artigos 317 do RIR/94 e 373 do RIR/99.

A receita da operação de *factoring* convencional, sem regresso, é completamente diferente da receita de desconto de títulos praticado por instituições financeiras, porque neste último, na falta de pagamento do título descontado o valor é imediatamente debitado na conta bancária da empresa beneficiária do desconto.

O 1º C.C., pelo ac. nº 101-94.700/2004 (DOU de 31-03-05), decidiu que “tratando-se de factoring convencional, ou seja, sem direito de regresso e com antecipação de valores, a negociação se traduz em verdadeira operação de crédito, essencialmente assemelhada ao desconto de título, devendo a receita ser reconhecida à luz dos artigos 317 do RIR/94 e 373 do RIR/99, pro rata tempore.”

O provimento ao recurso voluntário foi por unanimidade de votos mas entendemos que a decisão é incorreta porque as empresas de factoring só podem operar com pessoas jurídicas, com recursos próprios e não podem cobrar juros. A diferença entre o valor nominal do título e o de aquisição, de fato, pode representar um ganho financeiro mas as leis não consideram receitas financeiras.

A LC nº 116, de 2003, que dispõe sobre a cobrança do ISS, no item 17.23 considera as operações das empresas de factoring como de prestação de serviços. No caso de falta de pagamento ou insolvência do comprador da mercadoria, a empresa de factoring não tem direito de regresso para cobrar o valor da empresa cedente da duplicata. Em muitos casos têm contrato de gaveta prevendo o direito de regresso mas a convenção só tem efeitos jurídicos entre as partes. Se a empresa cedente da duplicata aceitar a perda, esta será despesa indedutível por ser mera liberalidade. Com isso, a natureza de serviços é mais relevante nas operações de factoring.

Os mesmos conselheiros que deram provimento ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, no ac. nº 101-94.700/2004, se tiverem que julgar processo das empresas cedentes de duplicatas vão decidir que a despesa terá que ser reconhecida pro rata tempore por ser despesa financeira?

O 1º C.C., pelo ac. nº 105-11.939/97 (DOU de 27-01-98), decidiu que a diferença paga entre o valor de face e o recebido na venda de duplicata em operação de faturização (factoring), deve ser computada como despesa operacional na data da transação, e não se submete ao processo de rateio, previsto no parágrafo 1º, do art. 253, do RIR/80.

## **CESSÃO DE CRÉDITO**

Além da cessão de créditos para empresas de factoring, ocorre a cessão de créditos das empresas imobiliárias, decorrentes das vendas de imóveis, para companhias securitizadoras, na forma da Lei nº 9.514 de 1997.

A Solução de Consulta nº 408 da 9ª RF (DOU de 05-12-07) decidiu que os créditos decorrentes de vendas a prazo de imóveis por pessoas jurídicas aludidas no art. 30 da Lei nº 8.981, de 1995, quando cedidos mediante faturização (factoring), devem ter as receitas decorrentes desta operação submetidas à incidência de PIS e COFINS pelo regime de competência de reconhecimento de receitas, ainda que a PJ referida apure tais contribuições, em relação às unidades imobiliárias vendidas, pelo montante efetivamente recebido. Neste caso, a competência é determinada pela data de realização da operação de cessão de créditos.

A empresa imobiliária que reconhece as receitas da venda de imóveis pelo regime de caixa, ao descontar em instituição financeira os títulos de créditos, não perde o diferimento da tributação pelo regime de caixa porque na falta de pagamento do título, o valor é imediatamente debitado na conta bancária da beneficiária do desconto.

Quando os créditos são cedidos para empresas com atividade de aquisição de

créditos, como companhias securitizadoras, a empresa cedente terá que reconhecer as receitas cedidas, na data de cessão, para efeitos de incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Nessas cessões não há direito de regresso porque na falta de pagamento a empresa cessionária tem o direito de retomar o bem.

Para a empresa cessionária, seja factoring ou securitizadora, a receita dos créditos deixa de ter natureza de receita da venda de imóveis, sendo receita de serviços. A Receita Federal definiu que a empresa de factoring auferir receita de serviços e não receita financeira (vide item anterior). O art. 3º da Lei nº 9.514, de 1997, dispõe que as companhias securitizadoras de créditos imobiliários são instituições não financeiras.

A Solução de Consulta Interna COSIT nº 12, de 29-06-12, decidiu que os recursos recebidos antecipadamente, pelo locador, em razão da securitização de créditos imobiliários, têm seu reconhecimento apropriado à medida do transcurso do prazo de locações.

A decisão que teve por base os arts. 3º, 6º e 8º da Lei nº 9.514, de 1997, que dispõe sobre o Sistema de Financiamento Imobiliário, não parece correta por dois motivos. Primeiro porque a lei citada cuida exclusivamente dos créditos decorrentes da venda de imóveis, não tratando de créditos de aluguéis de imóveis. Segundo porque na cessão de créditos para empresa securitizadora, a cessão é definitiva porque não há direito de regresso. É o mesmo que ceder os créditos para empresa de factoring.

Na data da operação, a empresa cedente dos aluguéis futuros deve apurar a receita e o deságio concedido, enquanto a empresa securitizadora deve apurar a receita de serviços obtida com o deságio. Após a operação, a natureza de aluguéis só existe para a empresa locatária do imóvel.

## DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 101-83.411/92 (DOU de 29-07-92) que deverão ser computados no período-base de sua apuração os deságios obtidos na aquisição de créditos pela pessoa jurídica. O art. 373 do RIR/99, todavia, dispõe que os descontos obtidos pelo contribuinte serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

O rateio pro rata tempore dos rendimentos financeiros não é obrigatório porque o art. 373 usa a palavra **poderão** no sentido de faculdade. Isso não significa que a empresa tem a faculdade de reconhecer o valor do deságio ou desconto exclusivamente no resgate ou alienação do crédito. A faculdade do art. 373 é entre reconhecer a totalidade do deságio no ato da operação de aquisição do crédito e a de reconhecer o desconto pro rata tempore.

O DOU de 18-05-99 publicou a decisão nº 83, de 24-03-99, da 8ª RF, em resposta a uma consulta formulada por contribuinte, dizendo que a receita decorrente do deságio entre o valor de face de títulos e o seu custo de aquisição, somente deve ser reconhecida no momento da alienação. A decisão não tem base legal porque contrariou o disposto no art. 317 do RIR/94 (atual art. 373 do RIR/99) que transcreveu o art. 17 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

## MERCADO DE LIQUIDAÇÃO FUTURA

Para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, os resultados positivos ou negativos incorridos nas operações realizadas em mercados de liquidação futura, inclusive os sujeitos a ajustes de posições, serão reconhecidos por ocasião da liquidação do contrato, cessão ou encerramento da posição (art. 32 da Lei nº 11.051, de 2004).

O § 3º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, dispunha que nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta na determinação da base de cálculo de PIS e COFINS o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês. Isso implicava no pagamento das contribuições sobre um ganho não concretizado.

## DESPESAS FINANCEIRAS DE HOLDING PURA

A pessoa jurídica que tenha por objeto exclusivamente a gestão de participações societárias (holding) poderá diferir o reconhecimento das despesas com juros e encargos financeiros pagos ou incorridos relativos a empréstimos contraídos para financiamento de investimento em sociedades controladas (art. 31 da Lei nº 11.727, de 2008). O diferimento da despesa não é feito na escrituração contábil porque o § 1º manda adicionar o valor ao lucro líquido na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL e será controlado no LALUR.

O seu § 3º dispõe que o valor registrado integrará o custo de investimento para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento. A apuração do ganho ou perda será feita extracontábil para baixa do valor no LALUR.

O disposto no art. 31 é aplicável quando a holding pura contrai empréstimos para aquisição de participação societária ou para aumento de capital em controlada. Sem aquele artigo, a holding teria enorme prejuízo fiscal sem poder aproveitá-lo. O artigo não é aplicável quando a holding contrai empréstimo e repassa para a controlada em forma de mútuo. Ultimamente tem surgido aquisições de participações societárias de centenas de milhões ou bilhões de reais ou dólares com recursos de empréstimos.

## PARCERIA PÚBLICO-PRIVADA

A Lei nº 11.079, de 2004, que instituiu normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública, na alteração da Lei nº 12.766, de 2012, veio dispor que o contrato poderá prever o aporte de recursos em favor do parceiro privado, autorizado por lei específica, para a construção ou aquisição de bens reversíveis, nos termos dos incisos X e XI do caput do art. 18 da Lei nº 8.987 de 1995.

O valor do aporte poderá ser excluído na determinação da base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. A parcela excluída será computada na base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, na proporção em que o custo para a construção ou aquisição de bens for realizado, inclusive mediante depreciação ou extinção da concessão.

A IN nº 1.342, de 05-04-13, dispõe sobre o tratamento tributário do aporte de recursos recebidos pelo parceiro privado de que trata a Lei nº 11.079, de 2004.

## AJUSTE A VALOR PRESENTE

O art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, dispõe sobre os critérios de avaliação do ativo da pessoa jurídica, enquanto o art. 184 dispõe sobre os critérios de avaliação do passivo.

A Lei nº 12.973, de 2014, dispõem no art. 4º a avaliação a valor presente de elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo, no art. 5º a avaliação a valor presente de obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante, isto é, obrigações que vencem após o exercício seguinte da empresa, no art. 13 o ganho decorrente de avaliação de ativo e passivo a valor justo e no art. 14 a perda decorrente de avaliação de ativo e passivo a valor justo.

A avaliação a valor presente ou a valor justo não tem efeitos tributários no ato da avaliação e da realização porque a receita é anulada com a despesa de igual valor. Com isso, as empresas de capital fechado que não sejam de grande porte de que trata a Lei nº 6.404, de 1976, não vão fazer aquelas avaliações, salvo na aquisição de participação societária avaliada pela equivalência patrimonial. Aquelas avaliações, além de serem subjetivas, custa muito dinheiro para contratar especialistas em cada assunto e cria muita burocracia na escrituração contábil, com mais custo Brasil.

A avaliação a valor presente ocorre quando traz o valor do futuro para o momento da avaliação, por exemplo, crédito a receber de longo prazo ou obrigação a ser paga a longo prazo, ambos sem juros ou atualização monetária ou cambial. O mesmo ocorre quando a empresa compra bem para pagamento a longo prazo sem juros e atualização monetária. O valor presente ou de mercado do bem é menor em razão da provável inflação do período. Isso ocorre porque o vendedor do bem embutiu no preço a provável perda do poder aquisitivo da moeda.

O art. 4º da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, relativos a cada operação, somente serão considerados na determinação do lucro real no mesmo período de apuração em que a receita ou o resultado da operação deva ser oferecido à tributação. Com isso, não há efeito tributário no momento do ajuste. O equívoco da lei é vincular a realização do valor do ajuste a valor presente à tributação da receita ou do resultado da operação no lucro real. A tributação da receita ou do ganho de capital decorrente de venda a longo prazo, ressalvada lei específica, ocorre no mesmo ano-calendário da venda, independente de realização do ajuste a valor presente.

Pelos critérios de avaliação de ativos, aquele inciso VIII dispõe que os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. O § 1º do art. 183 elenca as hipóteses em que considera-se valor justo de acordo com a natureza do bem do ativo.

A empresa vendeu imóvel ou participação societária para recebimento em única parcela no prazo de 30 meses, sem juros ou atualização monetária ou cambial. O valor presente do crédito dessa venda é menor em razão da provável inflação até a data do recebimento. A perda desse ajuste tem caráter de provisão, sendo indedutível na determinação do lucro real no período de ajuste.

A empresa comprou bem do ativo imobilizado para pagamento único no prazo de dois anos, sem juros e atualização monetária. Na data da aquisição o valor do bem é menor quando considerada a provável inflação do período entre as duas datas, que está embutido no preço do bem.

Naquela hipótese, a empresa faz dois ajustes a valor presente, um que apura a perda no valor presente do bem adquirido e outro que apura o ganho no ajuste a valor presente da obrigação de longo prazo contraída na aquisição do bem. Os dois ajustes devem ser de igual valor. Os dois ajustes não têm efeitos tributários porque houve adição e exclusão de valores contabilizados no resultado mas tem efeitos societários porque o valor do bem e o da obrigação ficaram sem a inflação futura.

A Lei nº 12.973, de 2014, não esclarece em que conta será escriturada a contrapartida do ajuste mas deve ser no resultado porque tem caráter de provisão positiva ou negativa, com adição ou exclusão no Lalur. A IN nº 1.515, de 24-11-14, manda registrar a contrapartida da avaliação do ativo ou passivo a valor presente como juros a apropriar, contrariando a lei societária.

O art. 5º da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976, relativos a cada operação, somente serão considerados na determinação do lucro real no período de apuração em que: (há cinco hipóteses de realização do valor de ajuste a valor presente).

Aquele artigo está equivocado porque a realização do valor do ajuste a valor presente da obrigação ocorre com a liquidação do passivo, não dependendo da realização de ativos.

Pelos critérios de avaliação do passivo, aquele inciso III dispõe que as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. As obrigações são escrituradas no passivo não circulante quando vencerem após o exercício social seguinte da empresa.

A empresa comprou máquina industrial por 150 para pagamento em única parcela no prazo de 30 meses, sem juros e atualização monetária. Naquele prazo a inflação prevista representa 20. Para fazer o ajuste a valor presente da obrigação a subconta do passivo foi debitado em 20 e a crédito de resultado com exclusão no Lalur. Quando a obrigação é liquidada, o passivo é debitado em 130 e o resultado em 20, com adição no Lalur, e crédito de caixa em 150. A máquina não influenciou a realização do ajuste da obrigação.

Na maioria das operações de longo prazo, seja na compra ou venda de bens, no contrato há cláusula de juros, atualização monetária ou variação cambial, cujo ajuste precede o ajuste da avaliação a valor presente.

A incorporadora de imóveis que vende apartamentos com financiamento próprio para pagamento em 60 meses não faz contrato sem cláusula de juros ou atualização monetária das prestações. A empresa que importa máquina do exterior com financiamento de instituições financeiras do exterior ou do próprio vendedor, pelo contrato em moeda estrangeira há variação cambial.

As cláusulas constantes dos contratos precedem aos ajustes a valor presente. Em cada período de apuração terá que fazer os ajustes previstos em contratos como juros e atualização monetária ou cambial, a contrapartida do ajuste sendo receita é tributável, se despesa e dedutível. O ajuste com base em contratos precede o ajuste a valor presente, não tendo aplicação este último ajuste.

O art. 12 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que as variações monetárias em razão da taxa de câmbio referentes aos saldos de valores a apropriar decorrentes de ajustes

a valor presente não serão computadas na determinação do lucro real.

Aquele artigo vai gerar interpretações divergentes. Os valores do ativo ou do passivo em moeda estrangeira, pela legislação tributária, são ajustados em cada período de apuração, sendo a contrapartida computada na apuração de IRPJ e CSLL, tanto a variação cambial ativa como a passiva. Esse ajuste precede o ajuste a valor presente. Com isso não há saldo de que trata o art. 12 porque não há ajuste a valor presente.

Nos contratos que tem cláusula de juros, atualização monetária ou cambial, tanto os direitos como obrigações, os valores estão avaliados a valor presente. Assim, se a empresa vende bem para recebimento em parcela única no prazo de 30 meses, com atualização monetária, o valor do crédito constante do contrato já está avaliado a valor presente.

A aplicação do ajuste a valor presente é limitada porque na maioria dos direitos ou obrigações de longo prazo tem cláusulas de atualização monetária ou cambial, quando não há a aplicação do ajuste a valor presente.

IN nº **1.515 de 24-11-14**. O art. 34 da Instrução dispõe que os valores decorrentes do ajuste a valor presente dos elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo somente serão considerados na determinação do lucro real no mesmo período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação.

O art. 35 dispõe que caso a receita da venda deva ser classificada como receita conforme o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, os valores decorrentes do ajuste a valor presente deverão ser registrados a débito em conta de dedução da receita bruta, em contrapartida a conta de juros a apropriar ou equivalente.

Há equívoco porque, salvo lei específica, a receita da venda a prazo longo é computada na apuração do resultado contábil e do lucro real do período da venda. A realização do valor do ajuste a valor presente do crédito a receber ocorre com a liquidação desse ativo, não dependendo da tributação da receita gerada na venda. Assim, a empresa vende mercadoria a longo prazo. O único ajuste a valor presente é feito no crédito a receber para retirar o efeito da inflação embutido na operação. Quando o crédito é liquidado, o valor do ajuste se realizará para baixa, ainda que a receita tenha sido tributada no período de apuração anterior.

Na venda de mercadoria a prazo longo, sem juros ou atualização monetária, a Instrução não faz o ajuste a valor presente do crédito a receber, contrariando a lei societária. O crédito do ajuste a valor presente da receita e contabilizado na conta de juros a apropriar, mas onde inseri-los no balanço societário? O estranho é que a contrapartida de todos os ajustes a valor presente de ativos é a conta credora de juros a apropriar. Os arts. 38 e 39 da Instrução usam o débito de juros a apropriar para ajuste do passivo.

O art. 23 daquela Instrução dispõe que os valores decorrentes do ajuste a valor presente das obrigações classificadas no passivo não circulante, relativas a cada operação, somente serão computados no lucro real no período de apuração em que (há cinco hipóteses de realização dos bens ou serviços adquiridos).

Há equívoco naquele artigo porque a realização do passivo não está ligada a realização do ativo. Se a empresa adquiriu o imóvel do ativo imobilizado para pagamento em três anos, sem juros ou atualização monetária, a realização do valor decorrente de ajuste a valor presente da obrigação ocorre somente na data da liquidação do passivo, ainda que o imóvel permaneça na empresa. A venda do imóvel antes da liquidação do

passivo não realiza o valor do ajuste a valor presente.

Na venda de mercadorias a prazo longo, sem juros ou atualização monetária, a empresa vendedora embutiu no preço a provável inflação do período. O crédito a receber e a receita estão com valores inflados. Para atender a lei societária, o crédito a receber terá que ser ajustado a valor presente. O valor do ajuste será debitado ao resultado com adição no Lalur e o crédito irá como redução do crédito a receber em subconta. Com isso, a receita será integralmente tributada no período de apuração e o resultado contábil do período atende a lei societária pela retirada da inflação.

A finalidade dos ajustes a valor presente ou justo é tornar real o balanço societário, não tendo nenhum objetivo ou efeito tributário. A Instrução da Receita Federal não está observando esse aspecto. A empresa que seguir a Instrução terá seu balanço societário imprestável para análise econômica e financeira.

## **AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO**

Os arts. 13 e 14 da Lei nº 12.973, de 2014, tratam da avaliação a valor justo de elementos contabilizados no ativo ou passivo do balanço. O art. 13 trata do ganho na avaliação, enquanto o art. 14 trata da perda.

A avaliação de ativo ou passivo a valor justo ocorre quando traz o valor do passado para o momento da avaliação, por exemplo, imóvel do ativo imobilizado adquirido há vinte anos. Tem característica semelhante à da revogada reavaliação de ativos, tanto que a contrapartida do ajuste é contabilizada no mesmo § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, que registrava a reserva de reavaliação de ativos antes da revogação.

O art. 13 dispõe que o ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

O ganho evidenciado por meio da subconta será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado. Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta, o ganho será tributado de imediato.

Aquele art. 13 não esclarece em que conta será creditada a contrapartida do ganho, mas como o art. 24-A do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, acrescido pela Lei nº 12.973, de 2014, considera como patrimônio líquido para efeito de equivalência patrimonial, a contrapartida do ganho é escriturada no resultado do exercício com tributação diferida no Lalur.

O inciso I do art. 38 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que o ganho decorrente de avaliação da participação societária anterior com base no valor justo, apurado na data da aquisição, de que trata o artigo anterior, caso ocorra incorporação, deve ocorrer a baixa dos valores controlados no Lalur. Isso é absurdo porque a avaliação a valor justo de ativo funciona como era na revogada reavaliação.

A redação do art. 13 e de seus parágrafos é estranhável porque o aumento do valor de bem do ativo pelo ajuste é debitado em subconta desse bem e a contrapartida vai a crédito na conta de ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computada no resultado, na forma do § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404 de 1976. Enquanto a contrapartida não

for computada no resultado não é lucro acumulado ou reserva de lucros.

Se o valor acrescido ao bem for depreciado, igual valor da contrapartida constante na conta de ajustes de avaliação patrimonial vai para o resultado, com receita anulando a despesa como era na reavaliação de ativos, não gerando qualquer aumento de patrimônio líquido.

Em razão da extinção da correção monetária do balanço, os bens do ativo imobilizado são os mais sujeitos à avaliação a valor justo. Se fizer essa avaliação, o aumento de valor terá que ser evidenciado em subconta vinculada ao bem. Já imaginou o custo e o trabalho se a empresa tiver milhares de bens do imobilizado. Em cada depreciação dessa subconta, uma parcela do ganho será realizada, sem efeito tributário porque a despesa da depreciação será anulada com a receita do ganho em igual valor.

Como não há efeito tributário no momento da avaliação a valor justo e na realização, as empresas de capital fechado não vão fazer o ajuste. Se fizer a avaliação pode correr o risco de ganho ser imediatamente tributável e a perda ser indedutível na forma dos parágrafos dos arts. 13 e 14 da Lei nº 12.793 de 2014.

A avaliação a valor justo de ativo ou passivo é aplicável tanto para aumentar o valor como para diminuí-lo. Há ganho quando o valor do ativo aumenta ou o valor do passivo diminui. Há perda quando o valor do ativo diminui ou o valor do passivo aumenta. Não há efeito tributário porque a receita será anulada com despesa de igual valor como era na reavaliação de ativos.

A Lei nº 12.973, de 2014, não esclarece mas não há possibilidade de avaliar a valor justo a participação societária sujeita a equivalência patrimonial e diferir a tributação. Não há como evidenciar o aumento de valor em subconta vinculada ao investimento como manda o art. 13 daquela lei. O art. 438 do RIR/99 não permitia o diferimento da tributação na reavaliação de participação societária avaliada pela equivalência patrimonial.

A empresa que fizer a avaliação de ativo a valor justo e creditar a contrapartida no resultado e diferir a tributação no Lalur, o fisco pode autuá-la porque contraria o disposto no § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404 de 1976.

**IN nº 1.515 de 24-11-14.** O art. 42 dessa Instrução dispõe que quando da avaliação com base no valor justo de ativo, o ganho será registrado a crédito em conta de receita ou de patrimônio líquido em contrapartida à subconta vinculada ao ativo, contrariando o disposto no § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404 de 1976.

Na contabilização da contrapartida da avaliação a valor presente e a valor justo de ativo ou passivo a Receita Federal inverteu os procedimentos. Na avaliação a valor presente a contrapartida não vai para o resultado quando pela lei societária vai.

Na avaliação a valor justo a Instrução manda creditar a contrapartida do ganho como receita ou patrimônio líquido quando o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, manda contabilizar na conta de ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computada no resultado. Essa conta, apesar de estar no grupo de patrimônio líquido, não é lucros acumulados ou reservas de lucros porque, na realização do ativo avaliado a valor justo, igual valor irá para o resultado, não gerando aumento patrimonial.

Nos arts. 47 e 48, aquela IN manda contabilizar a perda na avaliação de ativo ou passivo a valor justo, em conta de despesa ou de patrimônio líquido em contrapartida a subconta vinculada ao ativo ou passivo, contrariando o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404 de 1976.

O grupo que redigiu a Instrução deve ser o mesmo que redigiu a MP que resultou na Lei nº 12.973 de 2014. Por absurdo, manda contabilizar a contrapartida do ajuste de ativo a valor justo na conta de receita ou patrimônio líquido. A Lei nº 12.973 revogou o art. 59 da Lei nº 11.941, de 2009, que vedava a inclusão da contrapartida daquele ajuste na base de cálculo de juros sobre o capital próprio por não ser lucro ou reserva acumulada. A vedação estava correta mas a falta de conhecimento de contabilidade do grupo resultou na barbaridade.

O equívoco em artigo de lei pode gerar equívoco em cadeia como ocorreu com a contabilização da contrapartida da avaliação a valor justo de ativo no resultado. Essa contabilização aumentou o patrimônio líquido no ajuste de investimento avaliado pela equivalência patrimonial e levou a revogar o artigo de lei que vedava a inclusão daquela contrapartida na base de cálculo de juros sobre o capital próprio.

**Ensino de contabilidade.** Se as escolas de contabilidade seguirem as determinações da Lei nº 12.973, de 2014, e da IN nº 1.515, de 24-11-14, que futuro terá o Brasil nesse setor? O estranho é alguns professores de contabilidade de faculdades elogiarem a lei.

**Sugestão para empresas.** Como as avaliações a valor presente ou justo não tem qualquer efeito tributário, a sugestão, não sendo empresa de capital aberto ou de grande porte referida na Lei nº 6.404, de 1976, é não fazer aqueles ajustes porque não há penalidade por falta de ajustes. Se fizer os ajustes como manda a Receita Federal poderá ser autuada por contrariar a lei societária e tributária, como contabilizar a contrapartida da avaliação de ativo a valor justo na conta de receita com exclusão no Lalur.

## CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS

O art. 35 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que no caso de contrato de concessão de serviços públicos em que a concessionária reconhece como receita o direito de exploração recebido do poder concedente, o resultado decorrente desse reconhecimento deverá ser computado no lucro real a medida que ocorrer a realização do respectivo ativo intangível, inclusive mediante amortização, alienação ou baixa. O seu parágrafo único dispõe que essa receita não compõe a base de cálculo da antecipação mensal do imposto, exceto para balanço ou balancete de suspensão. Isso significa que a receita foi computada no resultado com exclusão no Lalur.

O art. 36 daquela lei dispõe que no caso de contrato de concessão de serviços públicos, o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infra-estrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado a medida do efetivo recebimento.

É inacreditável que numa só lei tenha tantas barbaridades. O art. 35, no reconhecimento do direito de exploração da concessão, manda debitar o ativo intangível e creditar a conta de receita no resultado. Isso não é receita porque esta vem do usuário ou consumidor dos serviços como pedágio na concessão de rodovias ou pagamento pelo consumo de água ou energia elétrica.

Na lei de S/A que vigorou até 1976, no balanço existia a conta de compensação que registrava no ativo e passivo igual valor. Assim, a empresa ao fazer seguro de incêndio de dez milhões de reais fazia o lançamento na conta de compensação. O

direito de exploração da concessão de serviços públicos era típico do lançamento de compensação, mas como foi extinta na atual lei das S/A, não há lançamento contábil a fazer.

O art. 35 diz que a receita reconhecida não entra na base de cálculo da antecipação mensal do imposto calculado sobre receita mas entra no balanço ou balancete de suspensão. É absurdo porque não se trata de receita ou lucro.

O lançamento do art. 36, também, é absurdo ao mandar lançar no ativo financeiro em contrapartida à conta de receita no resultado, decorrente de construção, reforma ou ampliação de infraestrutura na concessão de serviços públicos. O dinheiro para a construção saiu da caixa mas a contrapartida do ativo é receita?

No Brasil, em todas as concessões de serviços públicos como rodovias e energia elétrica, o poder concedente não paga nada mas cobra vultoso valor pela concessão que é registrado no ativo intangível para amortização no prazo da concessão. Trata-se de despesa da concessionária e não de receita.

As atuais concessionárias de rodovias federais ou estaduais, de energia elétrica, de aeroportos, etc. pagaram ou estão pagando vultoso valor pela concessão. Noticiários de imprensa tem informado que o consórcio vencedor do aeroporto de Guarulhos vai pagar dezenove bilhões de reais. A contabilização correta é debitar ativo intangível para amortização no prazo de concessão e creditar passivo não circulante.

A cobrança de valor exagerado pelas concessões de serviços públicos encarece o custo Brasil. Na concessão de aeroportos sobem as taxas de embarque, os aluguéis de lojas etc., que são suportados pelos usuários.

Os gastos com construção, reforma ou benfeitorias são por conta das concessionárias que registram no ativo intangível em contrapartida a conta caixa, também, amortizável no prazo da concessão. O art. 36 diz que a receita poderá ser tributada à medida do efetivo recebimento. Não há receita a ser recebida no lançamento do art. 36 porque a única fonte de receitas da concessão de serviços públicos decorre de usuários ou consumidores de serviços.

## **PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES**

O art. 33 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que o valor da remuneração dos serviços prestados por empregados ou similares, efetuada por meio de acordo com pagamento baseado em ações, deve ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real no período de apuração em que o custo ou a despesa forem apropriados.

Aquela remuneração será dedutível somente depois do pagamento, quando liquidados em caixa ou outro ativo, ou depois da transferência definitiva das ações ou opções, quando liquidados com instrumentos patrimoniais. O cálculo do valor a ser excluído consta no § 2º daquele art. 33.

---

# 17

## MERCADORIAS, MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS – CUSTOS E AVALIAÇÕES

---

A empresa que apresenta sua declaração de rendimentos com base no lucro real deve proceder periodicamente ao inventário de bens destinados à venda ou produção. A contagem física dos bens deverá ser procedida obrigatoriamente por ocasião do levantamento do balanço de encerramento do exercício social quando a empresa não tem registro permanente de estoques. Se a empresa possui registro permanente de estoques a contagem física servirá apenas para confirmar aquele registro e por esse motivo o inventário poderá ser efetuado em qualquer época.

### **AVALIAÇÃO DE ESTOQUES DE MERCADORIAS E MATÉRIAS-PRIMAS**

As mercadorias e as matérias-primas serão avaliadas pelo custo de aquisição. O custo de aquisição, de acordo com o art. 289 do RIR/99, compreende os gastos de transporte e seguro até o estabelecimento da empresa, os tributos devidos na aquisição ou importação e os gastos com desembaraço aduaneiro.

Os impostos não cumulativos que devam ser recuperados não se computam no custo de aquisição das mercadorias ou matérias-primas (IN nº 51/78). Impostos não cumulativos são aqueles que em cada operação sucessiva é abatido o montante cobrado na operação anterior como acontece com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Assim, por exemplo, uma empresa comercial ao adquirir mercadorias para revenda, por \$ 100.000 mais 8% de IPI, efetua o seguinte lançamento contábil:

débito:	Mercadorias	90.000	
	ICMS a Recuperar	18.000	
crédito:	Fornecedores		108.000

No exemplo acima, o valor do IPI integra o custo de aquisição das mercadorias, porque na revenda do bem não se paga aquele tributo, não sendo, portanto, recuperável o tributo pago na sua aquisição. O montante do ICMS pago na aquisição de mercadorias poderá ser deduzido do imposto devido na revenda, não integrando, assim, o custo de aquisição do bem.

Quando uma empresa industrial adquire matéria-prima por \$ 100.000 mais 5% de IPI a contabilidade faz o seguinte registro:

débito:	Estoque de Matéria-prima	82.000	
	ICMS a Recuperar	18.000	
	IPI a Recuperar	5.000	
crédito:	Fornecedores		105.000

Na maioria das vezes o IPI pago sobre matéria-prima é recuperável na venda de produtos fabricados. A conta IPI a Recuperar será creditada à medida que tiver saldo credor na conta de IPI a Recolher, até que o saldo da primeira conta seja totalmente absorvido. O mesmo ocorre com a conta ICMS a Recuperar.

Quando o produto fabricado estiver isento de ICMS na venda, e o ICMS pago na compra de matéria-prima não for recuperável, o valor do tributo pago integra o custo de produção, não devendo ser destacado no estoque.

Muitas empresas, para evitar cálculos burocráticos, não destacam o ICMS incidente na compra de mercadorias ou matérias-primas. Estas empresas estão, na realidade, antecipando o pagamento do imposto de renda porque estão postergando a apropriação do ICMS, como ficou demonstrado no PN nº 70/72. Nestes casos, as empresas estão antecipando o pagamento do imposto de renda e ainda correm o risco de serem autuadas.

Se ao lado da falta de contabilização destacada do ICMS sobre as compras houve a não computação do mesmo ICMS sobre as vendas como despesa, o efeito tributário para o imposto de renda é nenhum; nestes termos foi dado provimento ao recurso no Ac. nº 103-08.777/88 (DOU de 18-05-89) do 1º C.C.

A partir do exercício de 1979, período-base de 1978, os gastos com fretes na aquisição de mercadorias para revenda devem integrar o custo (Ac. nº 103-05.032/82 do 1º C.C. no DOU de 05-01-84). No mesmo sentido o Ac. nº 103-05.176/83 no DOU de 05-01-84 e os Ac. nºs 101-77.050/87 e 101-77.051/87 no DOU de 11-03-87.

O custo das mercadorias vendidas ou das matérias-primas consumidas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do exercício social. Os estoques existentes no livro de inventário poderão ser avaliados pelo custo médio ou considerando os adquiridos mais recentemente, isto é, pelo método de primeiro a entrar, primeiro a sair.

As empresas que têm controle permanente de estoques poderão fazer o inventário quantitativo com base naqueles assentamentos e de valores mediante atribuição de preços médios ponderados ou utilização do sistema PEPS (primeiro a entrar primeiro a sair). A legislação fiscal brasileira não admite avaliar os estoques pelo método UEPS, isto é, o último a entrar o primeiro a sair, porque por esse método todos os estoques ficam subavaliados, diminuindo em consequência o lucro líquido do exercício social.

Vamos fazer o exemplo de registro permanente de estoques pelo preço médio que é o sistema mais usado.

Data	Quantidade			Valor			
	Entrada	Saída	Saldo	Entrada	Saída	Saldo	Preço Médio
01-01-93			150			15.000	100
31-01-93		50	100		5.000	10.000	100
20-03-93	80		180	9.600		19.600	108
31-07-93		60	120		6.640	12.960	108
15-09-93	100		220	15.000		27.960	127
31-10-93		90	130		11.450	16.510	127
31-11-93	50		180	8.500		25.010	138
31-12-93		70	110		9.830	15.180	138
			33.100	32.920			

O custo das mercadorias vendidas ou das matérias-primas consumidas foi de \$ 32.920. O EI de \$15.000 + E de \$ 33.100 - EF de \$ 15.180 = \$ 32.920.

Observe-se que cada entrada a preço unitário diferente do preço médio anterior modifica o preço médio e que cada saída, conquanto mantenha inalterado o preço médio, altera o fator de ponderação, e assim altera o preço médio que for calculado na entrada seguinte.

O controle é permanente, porque a cada dia o registro indica o saldo em quantidade e em valor. Quando ocorrer que em um só dia haja mais de uma entrada, poderá ser obtido um só preço médio pela soma do saldo do dia anterior mais a soma das entradas do dia e da saída do dia pelo preço médio assim obtido.

O PN nº 6/79, em seu item 2.1, diz que é admissível o registro das saídas unicamente no fim de cada mês, desde que avaliadas ao preço médio que, sem considerar o lançamento de baixa, se verificar naquele mês. Em outras palavras, o parecer admite avaliar o estoque pelo preço médio mensal, ou seja, pelo preço médio ponderado fixo. Por esse método as baixas de estoques de determinada matéria-prima, durante o mês, serão dadas por um único preço médio obtido pela divisão entre o valor resultante do somatório do saldo anterior mais as entradas do mês e a quantidade resultante do somatório do saldo anterior mais as entradas do mês.

O registro permanente de estoques poderá ser feito em livros, fichas ou em formulários contínuos emitidos por sistema de processamento eletrônico. Não há necessidade de registro ou autenticação na Receita Federal ou em outro órgão de registro. Todavia, os saldos de estoques no final do período-base deverão ser transpostos para o livro ou fichas de inventário devidamente registrados na Junta Comercial ou no tabelião quando se tratar de sociedade civil. O registro permanente de estoques não supre a existência do livro de inventário que deverá ser mantido e escriturado pela matriz, englobando os estoques de todos os estabelecimentos da empresa (PN nº 500/70).

O custo das mercadorias vendidas, ou das matérias-primas utilizadas na produção, das empresas que têm registro permanente de estoques deverá corresponder aos valores lançados durante o período-base na coluna saídas.

As empresas que não possuem registro permanente de estoques não poderão fazer o inventário das mercadorias e matérias-primas pelo preço médio. Estas empre-

sas deverão fazer a contagem física dos estoques no final do período-base e avaliá-los pelos preços das últimas entradas.

O 1º C.C. decidiu, pelo Ac. nº 101-73.919/82 (DOU de 27-4-83), que, quando a empresa não possuir inventário permanente, os estoques das mercadorias para revenda, apurados segundo o inventário físico, devem ser avaliados aos últimos custos de aquisição.

Na avaliação de estoques pelos preços das últimas entradas, o contribuinte deverá tomar o valor constante da nota fiscal menos o valor do ICMS, porque este não foi escriturado na conta de estoque por ocasião da entrada de mercadorias ou matéria-prima.

Tomando as entradas, saídas e o saldo do exemplo anterior, o inventário para as empresas que não possuem controle permanente de estoques seria:

Quantidade	Preço unitário	Preço total
50	170	8.500
60	150	9.000
110		15.500

Esse sistema dá as saídas dos estoques na ordem cronológica das entradas. As mercadorias ou as matérias-primas deverão ser avaliadas pelas últimas entradas. Desta forma se a quantidade da mercadoria ou matéria-prima "X" encontrada na contagem física for inferior à da última entrada, a totalidade desse bem será avaliada pelo preço da última entrada. Se, entretanto, o saldo final for superior ao da última entrada, o bem será avaliado pelo preço e quantidade da última entrada e a diferença será avaliada pelo preço da penúltima entrada, e assim sucessivamente, até avaliar o total do estoque.

Conhecido o valor do estoque final, é fácil calcular o custo das mercadorias vendidas ou das matérias-primas consumidas, bastando para isso aplicar a fórmula estoque inicial mais entradas no período-base menos o estoque final igual custo das mercadorias vendidas ou matérias-primas consumidas.

Quando a empresa tiver vários estabelecimentos sem controle permanente de estoques, em nosso entender, o inventário de mercadorias ou matérias-primas deve ser feito pelas últimas entradas de cada estabelecimento se as compras forem descentralizadas. Se as compras forem centralizadas prevalecem as últimas entradas do estabelecimento centralizador de compras.

## **AVALIAÇÃO ESPECÍFICA**

Algumas mercadorias não podem ser avaliadas pelo método PEPS ou das últimas entradas mas devem ser avaliadas pelo custo efetivo. Um dos exemplos está no comércio de veículos usados. Assim, se no final do período-base a empresa tem em seu estoque dez automóveis da mesma marca, modelo e ano de fabricação, a avaliação terá que ser feita pelo custo efetivo de cada automóvel.

## **IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS E MATÉRIAS-PRIMAS**

Quando a empresa inicia importação de mercadorias ou matérias-primas convém abrir uma conta específica e uma pasta para cada importação em andamento. Todas

as despesas incorridas na importação, tais como aquisição de moeda estrangeira, pagamento de fretes, seguros, comissões, despesas bancárias, despesas de desembaraço alfandegário etc., deverão ser escrituradas nessa conta específica.

A Receita Federal tem decidido que as mercadorias e matérias-primas importadas do exterior devem ser avaliadas mediante conversão da moeda estrangeira pela taxa de câmbio vigente na data do desembaraço aduaneiro. Esse critério mantém a coerência, porque a receita de produtos exportados é contabilizada mediante conversão pela taxa cambial vigente na data do embarque (Portaria nº 356 de 05-12-88).

A definição, no entanto, deveria ser feita por lei ou ato normativo e não em decisões caso por caso nas consultas ou no contencioso fiscal. Isso porque nem todas as empresas que liquidam, total ou parcialmente, os contratos de câmbio antes do desembaraço aduaneiro seguem corretamente o procedimento.

Vejam os custos de aquisição de uma máquina para revenda que tenha os seguintes gastos:

pagamento parcial do contrato de câmbio (50.000 dólares a \$ 55,00 em 18-04-90) .....	2.750.000
pagamento do saldo do contrato de câmbio (80.000 dólares a \$ 64,00 em 20-08-90) .....	5.120.000
despesas bancárias, seguros, fretes, despachante etc .....	1.640.000
impostos recuperáveis (ICMS e IPI) .....	4.489.800

Na data do desembaraço aduaneiro em 30-07-90 o dólar comercial estava cotado a \$ 61,00. O custo da máquina importada será escriturado pelo somatório dos seguintes valores:

50.000 dólares a \$ 61,00 .....	3.050.000
80.000 dólares a \$ 61,00 .....	4.880.000
despesas bancárias, seguros, fretes etc .....	1.640.000
custo da máquina .....	9.570.000

A diferença de \$ 300.000 existente entre \$ 3.050.000 menos \$ 2.750.000 será escriturada como variação monetária ativa por representar ganho. A diferença de \$ 240.000 entre \$ 5.120.000 menos \$ 4.880.000 será escriturada como variação monetária passiva por representar perda.

O ICMS pago na importação de mercadorias e matérias-primas será compensado com o ICMS devido na revenda, não constituindo custo de aquisição. O valor será escriturado numa conta do ativo transitório, por exemplo, ICMS a Recuperar. Esse procedimento será adotado também em relação ao IPI quando compensável com o respectivo imposto devido na revenda da máquina.

Se a empresa fizer importação de máquina para o seu ativo imobilizado, todos os tributos incidentes na importação comporão o custo de aquisição, porque tais valores não serão recuperáveis.

## **AVALIAÇÃO DE ESTOQUES DE PRODUTOS ACABADOS E EM FABRICAÇÃO**

O Decreto-lei nº 1.598/77 introduziu profunda alteração na sistemática da avaliação de produtos acabados e em fabricação das empresas industriais. Existem duas formas de avaliar os estoques: pelo custo real ou pelo arbitramento.

A empresa que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração durante todo o período-base poderá utilizar os custos assim obtidos para avaliar os estoques. Neste caso o custo de produção compreenderá obrigatoriamente:

- a) o custo de aquisição de matérias-primas e outros bens consumidos na produção;
- b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- c) os custos de locação, manutenção e reparos e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

O art. 294 do RIR/99 trouxe em seu § 2º a definição do que seja o sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração. A redação do parágrafo leva a entender que esse custo integrado poderá ser apurado por uma das duas formas, isto é, apoiado em valores originados da escrituração contábil ou apoiado em livros auxiliares, fichas, formulários contínuos, mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal.

Poucas empresas possuem o sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com a contabilidade geral ou comercial. Muitas têm contabilidade de custo, mas não é integrada e coordenada com a escrituração principal da empresa. O custo é, na maioria das vezes, apurado extracontabilmente.

Existem vários métodos de apropriação de custos, sendo que os mais conhecidos são os de custeio por absorção, custeio variável ou direto e custeio-padrão.

Custeio por absorção é o método que consiste na apropriação de todos os custos de produção dos bens, sejam diretos ou indiretos, variáveis ou fixos. De acordo com o art. 290 do RIR/99 o custo de produção dos bens ou serviços deverá compreender obrigatoriamente o custo de aquisição das matérias-primas e secundárias, o custo de mão-de-obra direta e indireta e os gastos gerais de fabricação, inclusive os custos fixos tais como os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção. Trata-se, pois, do método de custeio por absorção.

Custeio variável ou direto é o método que apura os custos de fabricação dos bens mediante apropriação tão-só de custos variáveis. Por esse método os custos fixos não incorporam ao custo dos bens ou serviços produzidos. São levados diretamente como despesas operacionais. A legislação fiscal brasileira não admite a determinação dos custos por esse método.

Custeio-padrão é o método pelo qual o custo dos produtos vendidos é determinado com base em padrão preestabelecido. Esse método de custeio é admitido pela legislação brasileira, de acordo com o PN nº 6/79, desde que o padrão incorpore todos os elementos constitutivos do custeio por absorção, ou seja, custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, e que a avaliação dos estoques na data do encerramento do período-base não seja discrepante da que seria obtida com o emprego de custo real. No custeio-padrão é obrigatório o rateio das variações verificadas entre o custo padrão e o custo real.

O PN nº 6/79 admite em seu item 3.1 a apropriação mensal, ou em períodos menores, de custos efetivamente incorridos. Em qualquer hipótese os estoques de produtos acabados e em elaboração só poderão ser avaliados pelos preços apurados em conta-

bilidade de custo se a empresa mantiver o registro permanente de matérias-primas.

No caso em que a empresa apure custos com base em padrões preestabelecidos (custo-padrão), o custo estimado deverá ser periodicamente confrontado com o custo efetivo ou real. As variações existentes entre o custo estimado e o efetivo deverão ser rateadas proporcionalmente entre os estoques de produtos acabados e em elaboração e o custo dos produtos vendidos apropriados no período (item 3.5 do PN nº 6/79).

A distribuição das variações de custos deverá ser procedida a intervalos não superiores a três meses ou em intervalo de maior duração, desde que não exceda a qualquer dos prazos seguintes:

- a) o período-base;
- b) o ciclo usual de produção, entendido como tal o tempo normalmente despendido no processo industrial do produto a ser avaliado.

Em outras palavras, a distribuição das variações de custos só poderá ser efetuada a intervalos superiores a três meses se o ciclo de sua produção for superior a esse período. Assim, por exemplo, se a empresa fabrica locomotivas e o ciclo usual da produção de cada locomotiva for de 7 meses, a distribuição das variações de custos poderá ser de 7 meses. Entretanto, ainda que o ciclo usual da produção de locomotivas seja de 14 meses, a distribuição das variações não poderá exceder ao prazo do período-base, ou seja, 12 meses. O parecer admite, em qualquer hipótese, a distribuição das variações de custos de três em três meses.

O inventário de produtos acabados e em elaboração poderá ser avaliado ao custo médio ponderado da produção quando a empresa tiver registro permanente de estoques ou ao custo da produção mais recente (PEPS). O critério é igual ao da avaliação de estoques de mercadorias.

A circunstância de uma empresa, que industrializa a soja, e que adquire a matéria-prima a *preços fixos* e a *preços a fixar*, avaliar o custo a preço médio e proceder a ajustes, antes do encerramento do exercício, a fim de que o custo baseado em preço a ser fixado se adapte ao valor efetivamente pago, não autoriza a desclassificação da contabilidade de custos da empresa (Ac. CSRF/01-0.927/89 no DOU de 18-06-90).

O 1º C.C. decidiu também pelo Ac. nº 103-10.391/90 (DOU de 29-07-92) que é lícito às partes ajustarem no contrato um preço preliminar ou provisório ou estimado, deixando para um momento futuro sua fixação em dependência, na dependência de evento ou fato posterior, inclusive das partes, ou mesmo ao encargo de terceiros. Nula seria a cláusula que deixasse apenas ao arbítrio de uma das partes a sua fixação (Código Civil, arts. 115, 1.123 e 1.125).

Os produtos em fabricação poderão ser arrolados por valores globais no livro Registro de Inventário desde que a empresa satisfaça cumulativamente os requisitos seguintes (IN SRF nº 81/86):

- a) o encerramento do seu período-base não coincida com o encerramento do período-base de incidência do imposto de renda;
- b) trabalhe com o sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração;
- c) mantenha registros contábeis que comprovem os valores dos produtos em fase de elaboração; e

- d) registre esses produtos de forma individualizada no balanço de encerramento do período-base.

O disposto na IN nº 81/86 só tem validade para poucas empresas que encerram seu período-base em data diferente de 31 de dezembro. Observe-se que a faculdade de arrolar por valores globais não se aplica aos demais bens do ativo, como mercadorias, produtos acabados, matérias-primas e bens em almoxarifado.

O livro Registro de Inventário deverá ser escriturado pelo custo real ou arbitrado ainda que o valor lançado nas notas fiscais de transferência de produtos da fábrica para os seus depósitos abertos seja diferente em razão da legislação do IPI ou ICMS (PN nº 492/70).

## **AVALIAÇÃO DOS ESTOQUES PELO CUSTO ARBITRADO**

A empresa industrial que não mantiver contabilidade de custo integrada e coordenada com a contabilidade mercantil deverá avaliar os estoques de produtos acabados e em elaboração com base no custo arbitrado. De acordo com o art. 296 do RIR/99, os produtos acabados deverão ser avaliados em 70% do maior preço de vendas desse produto no período-base. Por exemplo, o maior preço de venda da empresa fabricante de mesas, durante o período-base, foi de \$ 2.000,00 por unidade. Nesse caso, os estoques de mesas deverão ser avaliados por \$ 1.400,00 cada unidade.

O PN nº 14/81 esclareceu que a base de cálculo para encontrar o valor do estoque de produto acabado e em fabricação é o maior preço de venda constante da nota fiscal antes de computar o IPI mas sem exclusão do ICMS. Os estoques de produtos das empresas que mantêm contabilidade de custo integrada e coordenada com a contabilidade geral são avaliados pelo custo real sem o ICMS porque a matéria-prima foi apropriada sem esse imposto. No caso de avaliação de estoque por arbitramento o maior preço de venda é apenas a base de referência.

Na ausência de qualquer negociação durante o exercício, o valor será aquele pelo qual ele já constava do estoque, conforme decidiu o 1º C.C. no Ac. nº 101-81.832/91 (DOU de 11-02-92). Isso significa que na ausência de venda de determinado produto durante 1999, o valor de inventário no balanço de 31-12-99 será o que serviu de inventário em 31-12-98.

Os produtos em elaboração deverão ser avaliados por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período-base ou em 56% do maior preço de venda do produto acabado, no período-base. O critério de avaliar os produtos em fabricação por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período-base será de difícil aplicação sem a contabilidade de custo, porque não poderá determinar as quantidades de matérias-primas empregadas até aquela fase da produção.

O grande inconveniente do art. 296 do RIR/99 é o de considerar apenas o custo das matérias-primas empregadas, quando sabemos que na maioria das atividades industriais o custo da mão-de-obra direta, as despesas previdenciárias e sociais e as depreciações influem de modo decisivo no custo final dos produtos.

A fixação do critério de avaliar os estoques de produtos acabados com base no maior preço de venda de cada produto durante o período-base facilitou as empresas industriais que não possuem contabilidade de custos, mas a percentagem fixada para arbitramento do valor dos estoques é muito elevada para determinados ramos de

produção industrial, se não for na maioria dos casos, considerando-se os elevados dispêndios com tributos na comercialização, despesas de vendas e financeiras.

A avaliação de estoques com base no maior preço de venda dos produtos no período-base poderá gerar valor negativo na conta de Custo dos Produtos Vendidos quando a empresa tiver efetuado poucas vendas e tiver muito estoque no final do período-base. Ocorrendo essa hipótese, o valor do estoque deverá ser reduzido até que a conta de Custo dos Produtos Vendidos fique com o saldo zero porque o saldo desta conta não poderá ser negativo.

Não existe custo negativo de produtos vendidos porque o arbitramento de estoque é presunção de valor que não poderá prevalecer diante do custo efetivo da contabilidade.

## **MATRIZ E FILIAIS**

Inexistindo contabilidade de custo integrada e coordenada com o restante da escrituração, pode a contribuinte avaliar seus estoques de produtos acabados em 70% do maior preço de venda no período-base separadamente, pelas filiais e matriz, desde que as primeiras estejam regularmente constituídas e detenham controle de seus estoques destacadamente, de modo a evitar qualquer risco de subavaliação (Ac. nº 103-09.639/89 no DOU de 24-07-90).

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 101-75.210/84 (DOU de 02-08-85) que a declaração do imposto de renda compreendendo o resultado de todas as atividades da pessoa jurídica, a avaliação do seu estoque, que compreende o da matriz e filiais, deverá à falta de adoção de sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o resto da escrituração – ser feita à base de 70% do maior preço de venda do período-base. O maior preço no caso é o obtido pela pessoa jurídica em todas as suas operações, não podendo a empresa avaliar separadamente os estoques de filiais com base nos preços por elas obtidos, sob risco de subavaliá-los.

## **AVALIAÇÃO PELO PREÇO DE MERCADO**

A redação do § 2º do art. 14 do Decreto-lei nº 1.598, de 26-12-77, que havia sido alterada pelo art. 2º da Lei nº 7.959, de 21-12-89, foi novamente alterada pelo art. 55 da Lei nº 8.541, de 23-12-92. O Congresso alterou a redação do Executivo, ficando o § 2º redigido do seguinte modo (art. 295 do RIR/99):

§ 2º O valor dos bens existentes no encerramento do período poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida ainda a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro.

As duas alterações ocorreram em relação à avaliação com base no preço de venda. A nova redação parece dar muita liberdade ao contribuinte, o que não é verdade. A pessoa jurídica não poderá exagerar na margem de lucro a ser subtraída do preço de venda. Se a diferença entre o preço de venda menos a margem de lucro for inferior ao custo dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, o fisco poderá perfeitamente autuar o contribuinte porque o erro está na margem de lucro.

É muito comum a indagação se a pessoa jurídica poderá reavaliar os estoques de mercadorias ou produtos e a contrapartida desse aumento de valor poderá ser com-

pensada com o prejuízo fiscal. A resposta é que não há impedimento legal para essa compensação.

A atribuição de novo valor aos estoques de mercadorias ou produtos não é reavaliação de bens. Trata-se de critério de avaliação de estoques. Isso porque o art. 295 do RIR/99 admite avaliar os estoques por um dos três critérios: custo médio, custo de aquisição ou produção mais recente e preço de venda, subtraída a margem de lucro.

A pessoa jurídica ao escolher o critério de avaliar os estoques pelo preço de venda, a contrapartida da diferença de valor irá compor o resultado do período-base cujo lucro poderá ser compensado com o prejuízo fiscal compensável.

## **PRODUTOS AGRÍCOLAS**

O art. 297 do RIR/99 declara que os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade, mas essa faculdade leva a tributar os lucros ainda não realizados.

O gado das empresas rurais, existente na data do balanço, deverá ser inventariado ao preço corrente no mercado ou pelo preço real de custo quando a organização contábil da empresa tiver condições de evidenciá-lo (NP nº 57/76).

O 1º C.C. decidiu estranhamente pelo Ac. nº 105-1.969/86 (DOU de 25-05-88) que os estoques de produtos agrícolas extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais da atividade. O algodão em pluma, porque não se considera produto industrializado, mas produto agrícola extrativo, não está sujeito ao sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração do contribuinte.

Trata-se de processo fiscal instaurado contra uma indústria algodoeira. O relator entendeu que a avaliação de produtos agrícolas, animais e extrativos aos preços correntes de mercado aplica-se tanto ao produtor rural, ao comerciante como ao industrial.

Não há dúvida de que a empresa comercial deve avaliá-los pelos custos de aquisição e a empresa industrial pelos custos de produção. O art. 297 do RIR/99, ao permitir a avaliação aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade, está referindo-se à atividade agropastoril ou extrativa.

O PN nº 5, de 14-02-86 dispõe, todavia, que é oportuno observar que a faculdade de avaliar o estoque de produtos agrícolas, animais e extrativos ao preço corrente de mercado aplica-se não só aos produtores, mas também aos comerciantes e industriais.

## **ESTOQUES DE LIVROS**

A Lei nº 10.753, de 30-10-03, que instituiu a Política Nacional do Livro, em seu art. 8º, pela nova redação dada pelo art. 85 da Lei nº 10.833/2003, permite constituir provisão para perda de estoques das pessoas jurídicas com atividades de editor, distribuidor ou livreiro, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, correspondente a 1/3 do valor do estoque existente no último dia do período de apuração, na forma que dispuser o regulamento. Isso significa que o artigo não é auto-aplicável.

A IN nº 412, de 23-03-04, disciplinou a constituição de provisão para perda de

estoques de livros de que trata o art. 8º da Lei nº 10.753, de 2003.

A Portaria nº 496/77 dispõe que as empresas editoras poderão inventariar os fascículos obsoletos, assim considerados aqueles que tenham sido rejeitados pelo mercado e, em decorrência, não mais figurem nas vendas normais da empresa, com valor zero, desde que, no prazo de 30 dias, contado da data do balanço, comuniquem a ocorrência ao órgão da SRF.

## SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 101-80.180/90 (DOU de 19-09-90) que a subavaliação de estoque de mercadorias implica majoração dos custos das mercadorias vendidas e conseqüente redução do lucro real sujeito à tributação. Porém, no período-base seguinte o estoque inicial começa subavaliado do mesmo valor, correspondendo a redução dos custos das mercadorias vendidas e a ocorrência de postergação do pagamento do imposto. O recurso foi parcialmente provido para excluir a cobrança do imposto. Vide ainda os Ac. nºs 101-84.316/92 no DOU de 20-06-94, 101-84.993/93 no DOU de 13-03-95 e 101-85.994/94 no DOU de 13-04-95.

À subavaliação de estoques deve ser dado o tratamento tributário previsto no art. 273 e parágrafos do RIR/99, a menos que no exercício subsequente, não tenha havido o pagamento do imposto de renda respectivo (Ac. nºs 103-12.387/92 e 103-12.273/92 do 1º C.C. no DOU de 09-11-93).

Quando o fisco procede à revisão em 4 exercícios dos custos apropriados pelo contribuinte e constata que o mesmo ora apropriou custo a menor ora a maior, face a erro na identificação do período-base de competência, a exigência fiscal deve ser formalizada considerando o imposto que foi pago a maior num exercício com o que foi pago a menor no outro, apurando-se ao final, eventual diferença por postergação do pagamento do imposto (Ac. nº 105-6.375/92 no DOU de 13-10-92).

Não adotando a pessoa jurídica registro permanente de estoques, o valor das mercadorias existentes no encerramento do período-base será o dos bens adquiridos mais recentemente. Em havendo recomposição pela autoridade fiscal dos estoques finais de mais de um exercício, deverá ser considerado como estoque inicial do segundo o valor do estoque final do primeiro exercício (Ac. nº 107-04.453/97 no DOU de 23-06-98).

## SUPERAVALIAÇÃO DE ESTOQUES

Não prevalece a tributação a título de superavaliação do estoque inicial, quando o questionado valor se encontra registrado no Livro Diário e no Balanço Patrimonial do respectivo exercício, na conta *Almoxarifado*, integrou o estoque final do período-base imediatamente anterior e não teve argüida, nem comprovada a sua inexistência ou ilegitimidade (Ac. nº 103-11.408/91 do 1º C.C. no DOU de 17-08-92).

Quando a declaração é apresentada pelo lucro real e os estoques de mercadorias, matérias-primas ou produtos são superavaliados no encerramento do período-base, a empresa estará antecipando o lucro. Não há infração fiscal nesse procedimento, salvo se o lucro produzido serviu para compensar prejuízo fiscal.

A infração fiscal na superavaliação de estoques existe quando a pessoa jurídica apresentou sua declaração pelo lucro presumido e passa para o regime de lucro real.

Neste caso ocorre omissão de receita porque a superavaliação de estoques no lucro presumido não tem incidência de imposto, mas diminui o lucro real do período-base seguinte.

## QUEBRAS E PERDAS DE ESTOQUES

O valor das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte ou no manuseio integrará o custo das mercadorias vendidas ou dos produtos fabricados. Integrará também o custo o valor das quebras ou perdas de estoque por deterioração ou obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros desde que comprovada (art. 291, inciso II, do RIR/99):

- a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;
- b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndio, inundações ou outros eventos semelhantes;
- c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

O lançamento de perda por deterioração do produto fabricado, mesmo nas empresas que gozam de incentivos fiscais, fica sujeito ao cumprimento do disposto no inciso II do art. 291 do RIR/99 (Ac. nº 101-82.897/92 no DOU de 27-07-92).

A quebra de estoques no comércio de combustíveis, principalmente de gasolina e álcool, é inevitável e inquestionável. A questão é saber o percentual normal de quebra. O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 102-24.986/90 (DOU de 23-07-90) que admite-se, na apuração de vendas de combustíveis, a quebra ou perda do estoque até o limite de 0,6%.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 107-06.484/01 (DOU de 18-04-02) que as perdas normalmente verificadas em função da natureza das mercadorias comercializadas (hortigranjeiros), em decorrência da exposição, transporte e manuseio, são dedutíveis na apuração do lucro tributável. Não é razoável exigir do contribuinte a apresentação de laudo ou certificado de autoridade, quando essas perdas são historicamente constantes e não cobertas por seguro.

O 1º C.C., por unanimidade, deu provimento ao recurso voluntário, pelo ac. nº 105-16.435/2007 (DOU de 10-04-08), dizendo, a teor do inciso II, c, do art. 291 do RIR/99, que a exigência de laudo de autoridade fiscal a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, se restringe aos casos em que não houver valor residual apurável. A venda da sucata obtida com a destruição dos bens nas condições acima, com emissão de notas fiscais de venda por valores significativos, representa atendimento ao requisito de existência de valor residual apurável.

O art. 291 do RIR/99, por estar na Seção de lucro Bruto, subseção Custo de Aquisição ou Produção de Mercadorias, Produtos ou Matéria-Prima, não é aplicável para os bens do Ativo Permanente. Com isso, os bens do Ativo Imobilizado que se tornarem obsoletos ou imprestáveis poderão ser destruídos sem o laudo de autoridade fiscal. Aquela lei é de 1964, estando hoje ultrapassada, tanto que é difícil o pedido para que a autoridade fiscal certifique a destruição de mercadorias invendáveis. Em

algumas atividades a destruição de mercadorias ocorre diariamente quando há prazo de validade.

As indústrias de comestíveis com prazo de validade curtíssimo, até uma semana por exemplo, recebem em devolução as mercadorias não vendidas no prazo. Neste caso não é possível obter laudo ou certificado de autoridade competente nem chamar a autoridade fiscal para certificar a destruição porque a devolução e a destruição das mercadorias ocorrem diariamente. O fisco terá que aceitar a nota de devolução para efeito de dedutibilidade das perdas.

## **COMPRAS COM NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS**

Improcedente a glosa dos custos apropriados quando, comprovadamente, ocorreu o ingresso e a utilização, no processo produtivo, das matérias-primas discriminadas nas notas fiscais tidas como inidôneas, notadamente se a Fiscalização deixa de aprofundar suas investigações com vista em produzir, como devido, o elemento capaz de dar, ao julgador, a convicção de que os fatos teriam concretamente acontecido da forma como indicado (ac. nº 101-93.306/00 do 1º C.C. no DOU de 17-04-01).

O 1º C.C. decidiu pelo Ac, nº 101-82.000/91 (DOU de 13-04-95) que logrando o contribuinte demonstrar que efetivamente ocorreram as compras acobertadas por notas fiscais inidôneas, descabe a glosa dos respectivos custos. Recurso a que se dá provimento.

A decisão é justa porque, na maioria das vezes, o adquirente de mercadoria ou matéria-prima desconhece a situação fiscal do vendedor que em razão da própria lei impede o acesso a essas informações. A efetiva compra de bens poderá ser provada mediante conhecimento da empresa transportadora, duplicata paga em banco e sendo mercadoria de grande valor ou peso pela nota da subsequente venda.

A simples constatação de que o fornecedor se encontra em situação cadastral irregular perante a Fazenda Pública, não basta para tornar-se como provado que as notas fiscais emitidas em seu nome sejam inidôneas ou ideologicamente falsas, máxime se a prova acostada aos autos demonstra a efetivação do pagamento do preço respectivo, e o recebimento das mercadorias ou utilização dos serviços. Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso (ac. nº 101-93.714/02 do 1º C.C. no DOU de 14-03-02).

---

# 18

## RECEITAS TRIBUTÁVEIS E NÃO TRIBUTÁVEIS

---

Vejam algumas das receitas consideradas tributáveis e outras consideradas não tributáveis.

### **INDENIZAÇÃO DE SEGURO**

As indenizações destinadas, exclusivamente, a compensar o ganho que deixou de ser auferido (lucros cessantes), recebidas por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado compõem a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS (Solução de Consulta nº 63 da 8ª RF no DOU de 06-04-09).

O art. 781 do Código Civil dispõe que a indenização não pode ultrapassar o valor do interesse segurado no momento do sinistro, e, em hipótese alguma, o limite máximo da garantia fixado na apólice, salvo em caso de mora do segurador. Isso significa que o valor total recebido da seguradora tem natureza de indenização reparatória de danos patrimoniais, enquadrando-se nas condições a que se refere a decisão nº 8 da COSIT. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem ampliado o conceito de indenização e em todos os casos tem decidido que o valor recebido não está sujeito à tributação pelo imposto de renda.

No caso de a pessoa jurídica for autuada pela Receita Federal com exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre o valor da indenização recebido da seguradora, por roubo ou destruição, seja de bens do Ativo Permanente ou do Ativo Circulante, quando o valor da exigência for relevante, deve questionar com ação judicial porque a vitória no STJ é certa.

No caso de pessoa jurídica, a indenização recebida de seguradora ou causador de dano em bem do ativo imobilizado ou do circulante não sendo tributável na forma da jurisprudência do STJ, o valor do bem baixado não é despesa dedutível porque está sendo ressarcido.

O capital das apólices de seguro ou pecúlio em favor da pessoa jurídica, pago por morte do sócio segurado, não será computado na determinação do lucro real (art. 445 do RIR/99).

A indenização eventualmente recebida pela empresa por morte de homens-chave, seja diretor, gerente ou empregado não-sócios, não poderá ser excluída do lucro líquido para fins de determinação do lucro real (PN CST nº 2/86).

### **INDENIZAÇÕES REPARATÓRIAS DE DANOS PATRIMONIAIS**

O DOU de 09-06-00 publicou a decisão nº 8 da Coordenação-Geral do Sistema

de Tributação com a seguinte ementa:

**DANO PATRIMONIAL. INDENIZAÇÃO. ISENÇÃO.** Não se sujeitam à incidência do imposto de renda (IRPJ) as indenizações pagas ou creditadas destinadas a reparar danos patrimoniais. Entretanto, não se caracteriza como indenização de danos patrimoniais e deverá ser computado na determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, o montante dos créditos deduzidos como despesa que tenha sido recuperado, em qualquer época ou a qualquer título.

Tratando-se de decisão da COSIT, a consulta foi formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional na forma do art. 48 da Lei nº 9.430/96. Com isso, a decisão poderá ter eficácia jurídica para centenas ou milhares de contribuintes integrantes da entidade. Como o art. 150 da Constituição veda a União instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, qualquer contribuinte poderá adotar a decisão da COSIT.

As indenizações pagas pelas companhias seguradoras para reparar danos patrimoniais estão compreendidas na decisão da COSIT. A indenização paga pela seguradora por dano causado em veículo por terceiro é idêntica a indenização paga pelo causador do dano, em decorrência de ação judicial. Isso porque a seguradora tem ação regressiva contra o causador de dano.

A Receita Federal já tinha decidido pelo Ato Declaratório (Normativo) nº 20, de 21-08-89, que os valores recebidos pelas pessoas físicas, relativos a indenização reparatória por danos físicos, invalidez ou morte ou por bem material danificado ou destruído, em decorrência de acidente de trânsito, até o limite fixado em condenação judicial, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda por não se enquadrar no conceito de renda tributável.

Como o art. 781 do Código Civil dispõe que a indenização não pode ultrapassar o valor do interesse segurado no momento do sinistro, e, em hipótese alguma, o limite máximo da garantia fixado na apólice, salvo em caso de mora do segurador, e o STJ vem pacificando a jurisprudência de que a indenização recebida por danos patrimoniais não é renda, a indenização não constitui renda ou receita para efeitos de qualquer tributo, seja pessoa física ou jurídica a beneficiária. No caso de lucro real o custo contábil baixado é indedutível mas isso não significa que está ocorrendo incidência de tributo porque a adição anula a despesa. Isso equivale a considerar não tributável a diferença entre o valor da indenização recebida e o custo contábil do bem baixado, inclusive no caso de mercadoria.

## **DESAPROPRIAÇÃO POR INTERESSE SOCIAL**

A Solução de Consulta COSIT nº 72 (DOU de 26-01-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que não incide IRPJ e CSLL sobre a indenização decorrente de desapropriação por interesse social.

## **RECEBIMENTOS NO FINAL DO CONTRATO DE CONCESSÃO**

A COSIT expediu a Solução de Divergência nº 22 (DOU de 07-10-13) sobre os valores recebidos a título de indenização decorrente de alteração de cláusulas

contratuais ou da rescisão do contrato avençado. A decisão provoca confusão porque não faz distinção entre os valores recebidos por alteração e rescisão dos contratos.

Nos contratos de concessão de rodovias, geração ou distribuição de energia elétrica, etc., no final da concessão os bens são reversíveis para o poder concedente que faz ressarcimento em dinheiro da parte do ativo não depreciado ou amortizado. Não se trata de indenização por dano causado ou a causar.

O ressarcimento em dinheiro tem o mesmo tratamento tributário da venda de bem do ativo imobilizado não totalmente depreciado ou amortizado, não havendo incidência de PIS e COFINS. Na concessionária o valor contábil dos bens é lançado como perda e se o valor do ressarcimento recebido for maior que o valor contábil dos bens, a diferença sofre tributação de IRPJ e CSLL.

**Empresas de energia elétrica.** A Lei nº 12.783, de 2013, instituiu a prorrogação antecipada das concessões de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica. A lei impôs duas condições:

- I - a empresa que não aderir à prorrogação antecipada terá que devolver a concessão ao término do prazo;
- II - a prorrogação antecipada fica condicionada à redução tarifária.

Aquela lei instituiu uma indenização tanto para as prorrogações como para as concessões não prorrogadas. A lei não diz mas as indenizações tiveram por objeto ressarcir as reduções tarifárias que tiveram fim político eleitoral para não aumentar a inflação. As indenizações são pagas com recursos arrecadados de tributos.

O cálculo do valor da indenização correspondente às parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou depreciados, utilizará como base a metodologia de valor novo de reposição dos bens, conforme critérios estabelecidos em regulamento do poder concedente.

A Lei nº 12.783, de 2013, reduziu a zero as alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre as indenizações. Com isso, a própria lei considerou a indenização como receita tributável, não cabendo a alegação de não compor a apuração de IRPJ e CSLL. Apesar disso, alguns tributaristas entendem o contrário.

A maior divergência de entendimento ocorrerá na questão do momento de compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL. Tratando-se de subvenção corrente a tributação ocorrerá no momento do recebimento da indenização ou utilização dos recursos para quaisquer fins.

O Estado de São Paulo de 16-12-13 noticiou dizendo que quatro Estados estão cobrando ICMS sobre o subsídio dado pelo governo federal para as empresas do setor elétrico, com base na decisão do CONFAZ. Se o subsídio é concedido como compensação pela redução tarifária compulsória, o subsídio tem natureza de receita da atividade, ou seja, receita de energia elétrica, sendo legal a cobrança de ICMS.

## **RENOVAÇÃO ANTECIPADA DA CONCESSÃO**

A Lei nº 12.783, de 2013, instituiu a prorrogação antecipada das concessões de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica. A prorrogação ficou condicionada à modicidade tarifária, isto é, a remuneração por tarifa calculada pela ANEEL.

Os arts. 11 a 16 daquela Lei tratam das prorrogações. O art. 15 instituiu a indenização, também, para as prorrogações das concessões para geração, transmissão e distribuição de energia elétrica. Para cálculo da indenização será utilizada a metodologia de valor novo de reposição dos bens do ativo reversíveis. A lei reduziu a zero as alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre a indenização.

O valor da indenização será integralmente computado na apuração de IRPJ e CSLL, não podendo ser alegada a não incidência tributária porque a própria lei ao reduzir a zero as alíquotas de PIS e COFINS considerou-a como receita tributável. A empresa que tiver prejuízo fiscal e base negativa de CSLL terá menor tributação. Não tem base legal para diferir a tributação da indenização.

O Jornal Valor de 09-10-13 divulgou notícia dizendo que determinada empresa estatal da União recebeu bilhões de reais de indenização. Será que a lei teve endereço certo? A indenização teve motivo político e o seu pagamento criará injustiças. A lei obrigou a redução tarifária para combater a inflação e institui o ressarcimento com o nome de indenização paga com recursos de tributos.

Uma equipe de dez engenheiros especializados em usinas elétricas levarão meses ou anos para calcular o valor de reposição dos bens não depreciados de uma usina. Então como ocorreu o pagamento de bilhões de reais logo após a publicação da Lei? As outras usinas que não pertencem à estatal da União receberam alguma indenização?

## RECUPERAÇÃO DE TRIBUTOS, CUSTOS E DESPESAS

O art. 392 do RIR/99 dispõe que serão computadas na determinação do lucro operacional as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis. Assim, se a empresa recuperar tributo ou despesa paga e considerou não dedutível na apuração do lucro real, o valor recuperado não é tributável, seja no lucro real ou presumido.

Na recuperação de tributo ou despesa paga, escriturados como dedutíveis, o valor recuperado deve compor o lucro real mas isso não significa que está pagando imposto sobre o valor recuperado porque está simplesmente anulando a despesa anterior. Por esse motivo, se a empresa estava no lucro presumido no ano-calendário em que o tributo ou a despesa foi paga indevidamente, o valor recuperado não compõe o lucro real ou presumido. Isso está expresso no art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996.

O ADI nº 25, de 24-12-03, esclareceu que os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo IRPJ e CSLL, se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

**Juros de mora na repetição de tributos.** O STJ decidiu em recurso repetitivo que incidem IRPJ e CSLL sobre os juros decorrentes da mora na devolução de valores determinada em ação de repetição do indébito tributário (REsp 1.138.695-SC).

**Valores transferidos nas operações de franquia.** A 10ª RF decidiu que valores transferidos por empresas franqueadas à franqueadora, por força obrigatória de cláusula prevista em contrato de franquia, objetivando compor fundo de publicidade destinado a cobrir despesas de propaganda, constituem receita da franqueadora em virtude de estar configurada a prestação de serviço, e integram a base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (Solução de Consulta nº 114 no DOU de 13-09-12). Com isso, não se tratam de recuperação de despesas ou custos.

## VALORES RECEBIDOS POR EXIGIR NOTA FISCAL

O art. 4º da Lei nº 11.945, de 2009, dispõe que ficam isentas de IRPJ e CSLL, as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, relativos ao ICMS e ISS, no âmbito de programas de concessão de créditos voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

Os valores recebidos por apresentar notas fiscais de aquisição de mercadorias ou serviços nada mais é do que devolução de parte do ICMS ou ISS contido na aquisição. Trata-se de recuperação de parte do custo, não constituindo receita. Com isso, a lei deveria usar o termo não tributável em vez de isenção e alíquota zero. No caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro real, não tem sentido dar isenção para recuperação de custos dedutíveis.

## ATIVIDADE ILÍCITA

Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos à tributação, sem prejuízo das sanções que couberem (art. 26 da Lei nº 4.506 de 1964).

Aquele artigo é aplicável tanto para pessoas físicas como jurídicas mas está reproduzido apenas no art. 55 do RIR/99 que trata de tributação de pessoas físicas. Na pessoa jurídica, a exclusão de qualquer rendimento ou receita na determinação do lucro real somente é admissível na existência de lei autorizativa a título de isenção (arts. 249 e 250 do RIR/99).

O STF decidiu que é possível a incidência de tributação sobre valores arrecadados em virtude de atividade ilícita, consoante o art. 118 do CTN (HC 94240/SP em 23-08-11). Seria absurda a tributação de renda lícita e não tributação de renda ilícita.

## DOAÇÕES E SUBVENÇÕES RECEBIDAS

O RIR/99 trata de subvenção em dois artigos. O art. 392 dispõe que serão computadas na determinação do lucro operacional as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

O art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, que substitui o art. 443 do RIR/99, dispõe que as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

- I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal; ou
- II - aumento do capital social.

O § 2º daquele art. 30 prevê a tributação de doações caso não seja observado o disposto no § 1º, ou seja, dada destinação diversa da prevista no caput.

A subvenção do art. 392 do RIR/99 compõe o lucro real porque pode ser utilizada

para adquirir mercadorias, matérias-primas ou pagar demais custos ou despesas operacionais. A subvenção do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, não é tributável porque sua destinação é exclusivamente para investimento (aquisição de imóvel, máquinas etc).

As subvenções que devem integrar a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária são as destinadas ao custeio ou operação, não alcançando as que se destinem, especificamente, à realização de investimentos (PN nº 2/78).

As subvenções para investimento, se registradas como reserva de capital, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva (PN nº 112/78).

A Lei nº 11.638, de 2007, retirou do Patrimônio Líquido, da conta Reservas de Capital, a subconta Doações e Subvenções para Investimento e acrescentou à Lei nº 6.404, de 1976, o art. 195-A dispondo que a assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a Reserva de Incentivos Fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório.

Terreno recebido como doação e destinado à construção de estabelecimento fabril em distrito industrial do município, tendo como contrapartida de lançamento conta específica de reserva para utilização em aumento de capital. O seu valor está fora do campo de incidência do tributo por falta de disposição expressa na lei que o considera como receita (Ac. nº 101-73.570/82 do 1º C.C. no DOU de 24-02-84).

As doações feitas por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de direito privado integram o resultado não operacional. O custo de aquisição do bem doado, de acordo com o PN nº 113/78, é o seu preço corrente de mercado, isto é, o equivalente em moeda que seria obtido pelo donatário, caso alienasse o bem.

Tratando-se de imóvel, a pessoa jurídica beneficiária da doação poderá incorporá-lo ao ativo pelo valor arbitrado para efeito de cálculo do imposto de transmissão da propriedade (PN nº 209/70).

O valor da doação recebida por pessoa jurídica, ainda que domiciliada no exterior a doadora, é resultado de transação eventual para donatária, sujeito à incidência do imposto de renda, como parcela de seu lucro (PN nº 144/73). Os perdões de dívidas, em nosso entender, integram o resultado não operacional porque representam doações.

As subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado não podem ser consideradas como subvenções para investimento (Solução de Consulta COSIT nº 365 no DOU de 12-01-15).

A Lei nº 10.209, de 23-03-01, instituiu o vale-pedágio obrigatório, para utilização efetiva em despesa de deslocamento de carga por meio de transporte rodoviário, nas rodovias brasileiras. O pagamento de pedágio, por veículo de carga, passa a ser de responsabilidade do embarcador, que antecipará o vale-pedágio ao transportador.

O valor do vale-pedágio não integra o valor do frete, não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias.

**Doação de bens do sócio.** A Solução de Consulta COSIT nº 111 (DOU de 26-08-16) diz que a doação de bens do sócio à pessoa jurídica, sem que corresponda a uma integralização de capital, configura acréscimo patrimonial para a pessoa jurídica, o qual se sujeita à incidência do imposto de renda, tanto na tributação com base no

lucro real ou presumido.

**Doações recebidas de poder público, no lucro presumido.** O 1º C.C. decidiu, pelo ac. nº 103-23.312/2007 (DOU de 24-03-08), que as receitas decorrentes de doações feitas pelo Poder Público integram o resultado tributável das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido. A decisão tem base legal.

A tributação das pessoas jurídicas, no RIR/99, está dividida em lucro real (subtítulo III nos arts. 246 a 515), lucro presumido (subtítulo IV nos arts. 516 a 528) e lucro arbitrado (subtítulo V nos arts. 529 a 535). Com isso, salvo dispositivo de lei expressa, os artigos de um regime de tributação não se aplicam para outro regime.

No caso de doações recebidas de Poder Público, o art. 443 do RIR/99 dispõe que não serão computadas na determinação do lucro real as doações feitas pelo Poder Público, desde que registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social. O art. 443, além de estar no subtítulo de lucro real o dispositivo diz expressamente na determinação do lucro real.

As subvenções para investimento e as doações feitas pelo poder público continuam tributáveis, quando recebidas pelas empresas tributadas pelo lucro presumido, mesmo após a vigência do art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009. Isso porque a exclusão na determinação do lucro real é feita no LALUR e o valor terá que ser mantido em reserva específica.

**Doações para conservação de florestas brasileiras.** Fica suspensa a incidência de PIS e COFINS sobre as doações em espécie recebidas por instituições financeiras públicas controladas pela União e destinadas a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento e de promoção da conservação e do uso sustentável das florestas (Decreto nº 6.565, de 2008, que regulamenta a Lei nº 11.828 de 2008).

A redação da Lei é desastrosa porque o benefício fiscal ficou restrita apenas para suspensão de PIS e COFINS, não cuidou da isenção do IRPJ e CSLL. Se a instituição financeira, no prazo de dois anos, destinar as doações recebidas para os fins elencados no art. 1º, a suspensão converte-se em alíquota zero. No caso de não destinação dos recursos, a instituição financeira terá que recolher as duas contribuições acrescidas de juros e multa de mora.

Para a exigibilidade de PIS e COFINS ficar suspensa, o fato gerador ocorreu. Com isso, o valor da doação recebida não é contabilizada em conta transitória do Passivo mas transita na conta de resultados do exercício.

A Lei não concedeu isenção de IRPJ e CSLL sobre as doações recebidas e nem diz que as doações concedidas para a finalidade são despesas dedutíveis. O art. 443 do RIR/99 dispõe que não serão computadas na determinação do lucro real as doações feitas pelo Poder Público, desde que registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social. Com isso, tanto as doações recebidas de poder público ou privado não tem isenção de IRPJ e CSLL. As doações efetuadas, se escrituradas como despesas na conta de Resultado, os encargos são indedutíveis por falta de base legal.

**Subvenção para pesquisas.** O art. 19 da Lei nº 10.973, de 2004, e o art. 21 da Lei nº 11.196, de 2005, instituíram subvenção da União para pesquisas de inovação tecnológica. O art. 30 da Lei nº 12.350, de 2010, dispõe que aquelas subvenções não serão computadas na determinação da base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS,

desde que tenham atendido aos requisitos estabelecidos na legislação específica e realizadas as contrapartidas assumidas pela empresa beneficiária.

O emprego dos recursos das subvenções não constituirá despesa ou custo na determinação de IRPJ e CSLL e nem dará direito aos créditos de PIS e COFINS.

## REDUÇÃO OU DEVOLUÇÃO DE ICMS

Vários Estados da Federação Brasileira, a fim de incrementar a industrialização, concedem redução ou devolução de parcela do ICMS. As decisões administrativas e judiciais têm entendido que tais benefícios fiscais têm a natureza de subvenção para investimento, isento do imposto de renda.

As restituições à pessoa jurídica de parte do ICMS por ela pago, efetuadas pelos Governos Estaduais para aplicação em investimentos na região, classificam-se como *não operacionais* e devem ser excluídas do lucro líquido do exercício para efeitos de determinação do lucro real (Ac. nºs 103-10.129/90 no DOU de 31-07-92 e 103-10.291/90 no DOU de 17-07-92).

Os aportes financeiros obtidos mediante o financiamento do valor devido a título de ICMS, ainda que incentivados por juros subsidiados e dispensa total ou parcial da correção monetária, não caracterizam a Subvenção para Investimentos e, portanto, serão computados na determinação do Lucro Real (Decisão COSIT nº 4 de 21-06-99 no DOU de 12-08-99).

A Solução de Consulta nº 28, de 30-06-03, da 5ª RF (DOU de 14-07-03) diz que os valores correspondentes ao benefício fiscal de isenção ou redução de ICMS que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro real.

A COSIT expediu a Solução de Divergência nº 15 (DOU de 09-09-03) onde define que o benefício fiscal concedido por alguns Estados em relação ao ICMS, nem sempre representa subvenção mas meras reduções de custos ou despesas. Ainda que subvenções fossem, não seriam subvenções na modalidade para investimentos, já que os recursos não desembolsados podem reforçar o capital de giro, como convier à beneficiária, sem a necessária aplicação em ativo imobilizado.

Os arts. 392 e 443 do RIR/99 tratam, respectivamente, de subvenções correntes para custeio ou operação e subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos para aplicação em empreendimentos econômicos. As subvenções correntes integram o lucro real enquanto as subvenções para investimentos não são computadas na determinação do lucro real.

Na época de inflação alta de 10% a 20% por mês, as legislações dos Estados concediam o benefício fiscal mediante financiamento do ICMS a pagar, sem juros e sem correção monetária. No vencimento, o valor a pagar tinha virado pó em razão da inflação. A partir de 1994 o benefício fiscal teve que ser alterado. Em muitos Estados, o financiamento, além de não incidir juros, tem redução de 90% ou 95% do débito se a empresa pagar no vencimento fixado.

No mês da venda de mercadoria, as empresas contabilizam o valor do ICMS a débito da conta de despesa tributária e a crédito de ICMS a pagar. No vencimento do

débito, o valor da redução de 90% ou 95% é debitado na conta de ICMS a Pagar e o crédito da contrapartida vai para a conta de resultado.

O valor da redução de ICMS, para efeito de IRPJ e CSLL, é mero estorno de despesa. Não se trata de subvenção para investimento porque a redução de ICMS não está vinculada a qualquer investimento. Não é base de cálculo de PIS e COFINS por não se tratar de nova receita mas mero estorno de despesa.

O desconto no pagamento do valor do ICMS não é isenção nem redução de imposto, não se enquadrando como subvenção para investimento de que trata o art. 443 do RIR/99 e art. 18 da Lei nº 11.941 de 2009.

A Receita Federal pode questionar a dedutibilidade da parcela da redução do ICMS por tratar-se de despesa sujeita à condição, isto é, se a empresa pagar a parcela devida de 5% ou 10%, o saldo é cancelado automaticamente em virtude de lei estadual de benefício fiscal. Com isso, não se pode afirmar que a parcela da redução é despesa incorrida no mês da venda de mercadoria.

A Solução de Divergência nº 15 da COSIT ( DOU de 09-09-03) diz que os juros e a correção monetária previstos nos contratos, mas incidentes sob condição suspensiva, são despesas que dependem de evento futuro e incerto. Por serem despesas não incorridas, enquanto não implementada a condição, não podem ser apropriadas na apuração do resultado do período. A situação é idêntica a da parcela de redução do ICMS.

A Receita Federal expediu o ADI nº 22, de 29-10-03, dispondo que os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento, nem subvenções correntes para custeio. Esses incentivos configuram reduções de custos ou despesas, não se aplicando o disposto no art. 443 do RIR/99. Os juros e a atualização monetária contratados, incidentes sob condição suspensiva, serão considerados despesas quando implementada a condição.

Se a legislação estadual de benefício fiscal concede financiamento através de banco estadual para pagar o ICMS na época da venda de mercadoria, o imposto pago é dedutível por constituir despesa incorrida. A liquidação do financiamento com título público do estado, adquirido com deságio, gera receita tributável em valor igual ao do deságio.

## **INOVAR - AUTO**

A Lei nº 12.715, de 2012, criou o programa INOVAR-AUTO na produção e comercialização de automóveis, caminhões, ônibus e autopeças. O art. 41 instituiu o crédito presumido de IPI e no seu § 7º dispõe que os créditos presumidos não devem ser computados para fins de apuração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. A lei foi regulamentada pelo Decreto nº 7.819, de 2012, alterado pelo Decreto nº 8.015 de 2013 e Decreto nº 8.544 de 2015.

## **CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS, COFINS E ICMS**

Os créditos presumidos de PIS, COFINS e ICMS compõem a base de cálculo de

IRPJ e CSLL das empresas tributadas pelo lucro real, salvo disposição legal expressa em sentido contrário como ocorre com o crédito presumido de IPI do art. 41 da Lei nº 12.715 de 2012.

Quando a pessoa jurídica comercial ou industrial compra produtos agrícolas de pessoas físicas não tem direito aos créditos de PIS e COFINS do regime não cumulativo, apesar do agricultor ter comprado sementes e adubos com incidência de PIS e COFINS.

Os produtos comprados de pessoas físicas, apesar de não ter créditos de PIS e COFINS, estão onerados com aquelas contribuições pagas pelos agricultores na compra de sementes e adubos. Com isso a empresa comercial ou industrial ao receber o crédito presumido está anulando o custo de PIS e COFINS embutido, não representando tributação.

A situação idêntica ocorre com o crédito presumido de ICMS ao renunciar ao crédito efetivo desse imposto. No lucro presumido, o crédito presumido de PIS, COFINS e ICMS não compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL por constituir recuperação de custo que não reduziu o lucro tributável.

**Crédito presumido de PIS e COFINS sobre a venda de álcool.** O crédito presumido instituído pelo art. 1º da Lei nº 12.859, de 2013, por tratar-se de subvenção corrente compõe a base de cálculo de IRPJ e CSLL, tanto das empresas tributadas com base no lucro real ou presumido.

## ÁGIO NA EMISSÃO DE AÇÕES

Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores a título de ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital, conforme dispõe o art. 442 do RIR/99.

Esse benefício fiscal só vale para as sociedades por ações, não se aplicando para outros tipos societários. Uma sociedade por quotas poderá gozar da isenção fiscal, desde que seja transformada em sociedade por ações e após a subscrição com ágio e capitalização da reserva retorne novamente para a condição de sociedade por quotas.

Serão computadas na determinação do lucro real as importâncias creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada receber, dos subscritores de quotas de sua emissão, a título de ágio, quando emitidas por preço superior ao valor nominal (Decisão nº 195 da 8ª RF no DOU de 29-07-99).

O objetivo que deu isenção tributária para as sociedades por ações foi o de não criar obstáculos para capitalização de sociedade de capital aberto. Em algumas decisões do CARF têm dado provimento aos recursos, contrariando o art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, inclusive dizendo tratar-se de não incidência e não de isenção.

Nas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real não existe a figura de não incidência, como existe nas pessoas físicas. O ágio recebido pela empresa é renda porque aumenta o patrimônio e para excluí-lo da tributação há necessidade de lei concedendo a isenção, como dispõem os arts. 249 e 250 do RIR/99. A lei que deu isenção para as sociedades por ações não choveu no molhado.

As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para (art. 200 da Lei nº 6.404/76):

- I - absorção de prejuízos que ultrapassem os lucros acumulados e as reservas de lucros;
- II - resgate, reembolso ou compra de ações;
- III - resgate de partes beneficiárias;
- IV - incorporação ao capital social;
- V - pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada pelo estatuto.

Os arts. 44 e 45 dessa lei definem as operações de resgate, amortização e reembolso de ações.

## **PREJUÍZO FISCAL ADQUIRIDO COM DESÁGIO**

A Solução de Consulta COSIT nº 77 (DOU de 08-06-16), que tem efeito de ato normativo, decidiu que o ganho obtido pela cessionária na aquisição de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL com deságio, para utilização na quitação de débitos tributários, é tributável.

## **LUCRO NA VENDA DE AÇÕES EM TESOURARIA**

O lucro na venda de ações em tesouraria não será computado na determinação do lucro real, dispõe o art. 442 do RIR/99. A venda de ações em tesouraria, apesar de não constituir subscrição de valores mobiliários, para não correr o risco de interpretação, a empresa deve escriturar o lucro na conta de reserva de capital. Isso porque o lucro na venda de ações em tesouraria foi inserido como inciso do *caput* e não como parágrafo do art. 442.

A interpretação literal do dispositivo legal leva a concluir que a isenção fiscal aplica-se exclusivamente para as sociedades por ações em forma de companhia. Os outros tipos societários não gozam da isenção fiscal.

A previsão legal da exceção de incidência prevista no art. 343 do RIR/80 (art. 442 do RIR/99), aplica-se exclusivamente às empresas constituídas sob a forma de sociedade anônima. Vedada a extensão a outros tipos de sociedades em face do que dispõe o art. 111 do CTN (ac. nº 101-93.778/2002 no DOU de 05-08-03). Aquele artigo dispõe que interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

## **TDA – TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA**

Com base no § 5º do art. 184 da Constituição, onde dispõe que são isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, tem-se discutido quanto a imunidade dos ganhos auferidos por pessoas físicas ou jurídicas na alienação de TDA.

Quanto à imunidade do TDA em poder do desapropriado não há muita controvérsia porque a União já admitiu através de pareceres da Consultoria Geral da República

(DOU de 26-02-91) concordando com a imunidade. A controvérsia surge em relação ao TDA em circulação, ou seja, o TDA adquirido do desapropriado.

O STJ decidiu em dois processos (MS 1.202-DF no DJU de 10-02-92 e MS 882-DF no DJU de 30-03-92) que a imunidade abrange o ganho com TDA em poder do endossatário. Alguns ministros do STJ entendem, todavia, que a imunidade só é concedida ao expropriado. Os que estendem a imunidade ao TDA dos portadores a qualquer título dizem que a incidência dos impostos ao TDA dos endossatários desvaloriza os títulos e prejudica ainda mais o expropriado que, por força de preceito constitucional, tem direito a justa indenização da sua propriedade, mas só recebe em títulos da dívida agrária, com prazo para resgate de até 20 anos.

Se a imunidade amparasse exclusivamente o ganho do TDA em poder do expropriado, a tributação do ganho do título em poder do endossatário aumentaria o deságio na alienação e indiretamente o expropriado deixaria de receber a justa indenização assegurada pela Constituição. Isso porque nenhum expropriado iria aguardar 20 anos para resgatar o TDA e adquirir outro imóvel para exploração econômica.

O STF decidiu no RE 169.628-1/DF (DJU de 19-04-02) que a imunidade deferida às operações relativas às transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, de que trata o § 5º do art. 184 da Constituição, em relação aos Títulos da Dívida Agrária (TDA), alcança tão-somente o desapropriado, não se estendendo ao terceiro adquirente.

---

# 19

## DESPESAS OU PERDAS DEDUTÍVEIS E NÃO DEDUTÍVEIS

---

As despesas efetuadas pelas pessoas jurídicas podem ser dedutíveis ou indedutíveis na apuração do lucro real. Importante é também conhecer o momento em que a despesa operacional é dedutível na determinação do lucro real. A despesa é dedutível pelo regime de competência, ou seja, no momento em que a despesa é considerada incorrida.

As despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no art. 299 do RIR/99, isto é, despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas. As despesas necessárias, ainda de acordo com a legislação fiscal, são as despesas pagas ou incorridas e que sejam usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

O atual Regulamento ainda usa o termo *despesas pagas* ou *incorridas* quando, a partir da Lei nº 6.404/76, o termo correto seria *despesas incorridas*. O termo *despesas pagas* deveria ser utilizado quando a apuração do resultado é feita pelo regime de caixa.

A definição de que despesas necessárias são as usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa é muito importante para delimitar as despesas dedutíveis das indedutíveis. A usualidade ou normalidade da despesa, no entanto, não pode ser interpretada com todo o rigor do texto da lei quando a despesa não usual ou normal servir para promover a venda da mercadoria ou produto.

Já houve veiculação de propaganda oferecendo automóvel novo na compra de um apartamento. Trata-se de despesa não usual e normal, mas necessária para incrementar a venda de imóvel. A CSRF reformou, pelo Ac. nº 01-0.834/88 (DOU de 25-05-90), a decisão do 1º C.C. que não admitiu, como despesas operacionais dedutíveis da revendedora de veículos, os gastos com despachante no licenciamento de veículos, não cobrados dos adquirentes. Aquelas despesas não são usuais e normais, mas são úteis na promoção de vendas.

O PN nº 32/81 definiu o conceito de despesa necessária dizendo 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.

Despesa normal, diz o Parecer, 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. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

## DESPESAS DE SERVIÇOS PRESTADOS

A CSRF, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional, dizendo que para que qualquer parcela seja dedutível na apuração do lucro real e do lucro líquido, é necessário que haja elementos convincentes da efetividade da operação, mormente no caso de prestação de serviços. A descrição genérica de “prestação de serviços” é insuficiente. A indedutibilidade da parcela não está inibida pela possibilidade de que, com maiores averiguações, se poder constatar, inclusive, o evidente intuito de fraude na redução do lucro líquido, pela falsidade material ou ideológica da documentação, fato que imporia aí sim a qualificação da penalidade (ac. nº 01-05.499/2006 no DOU de 06-08-07).

É comum a nota fiscal de serviços dizer simplesmente **comissões de vendas** ou **serviços prestados**. Tratando-se de comissões de vendas terá que identificar a intermediação de venda realizada. No caso de serviços terá que informar a natureza se elaboração de estudos técnicos, laudo, parecer, etc.etc. Sem a identificação a despesa é indedutível.

## DESPESAS COM VEÍCULOS E VIAGENS

As despesas com combustíveis e manutenção de veículos escriturados no ativo imobilizado da pessoa jurídica, por presunção legal, são necessárias à atividade. Não temos conhecimento de nenhum processo fiscal em que tais gastos foram impugnados. Tratando-se de despesas com veículos escriturados no ativo da empresa, a sua impugnação é impraticável porque o ônus da prova da desnecessidade cabe ao fisco.

O ônus da prova se inverte em se tratando de despesas com veículos de empregados, administradores ou sócios da pessoa jurídica. A produção de prova da utilização efetiva dos veículos a serviço da empresa depende muito da atividade. Uma clínica dentária não conseguirá provar a necessidade da utilização dos veículos em sua atividade porque os clientes devem ir ao consultório. A prova é fácil para as empresas de auditoria ou engenharia de obras. O PN nº 108/72 exige a comprovação da efetiva utilização do veículo e que os gastos sejam obrigações exigíveis e não mera liberalidade da empresa.

Muitos sócios de empresas fazem contrato de comodato de seus veículos com as pessoas jurídicas na convicção de que o contrato dá amparo jurídico para contabilização das despesas de combustíveis e de manutenção de veículos como despesas operacionais dedutíveis. No entanto, a prova da efetiva utilização dos veículos a serviço da empresa é mais importante que o contrato.

As despesas de combustíveis e de manutenção de veículo de propriedade de empregado, pagas pelo empregador como ressarcimento pelo uso no trabalho, desde que exigido pelas atividades usuais ou normais desenvolvidas pela empresa, de acordo com o PN nº 643/71, são admitidas como operacionais. A empresa deve corroborar o ressarcimento das despesas efetivamente ocorridas com a documentação original dos gastos.

Os valores pagos a empregados para custeio de gastos de viagens feitas por estes em veículo próprio, a serviço da fonte pagadora, tais como por quilômetro percorrido ou outra forma de cálculo, são considerados rendimentos do trabalho assalariado

(PN nº 864/71). Assim sendo, são dedutíveis como despesas da pessoa jurídica. Neste caso, os comprovantes dos gastos com combustíveis, lubrificantes e manutenção ficam em poder do empregado, enquanto que, no caso focado pelo PN nº 643/71 a documentação pertence à empresa.

Na atual sistemática de tributação das pessoas físicas, o ressarcimento de gastos, em forma de quilometragem, não é vantajoso para a pessoa física porque as despesas com veículos não são dedutíveis na determinação do imposto de renda. A melhor forma, tanto para a fonte pagadora como para a beneficiária pessoa física, é o reembolso das despesas de viagens mediante entrega da documentação original dos gastos, conforme autoriza o PN nº 643/71. Assim, o funcionário entrega à pessoa jurídica as notas fiscais de combustíveis, refeições e pernoites.

Na apuração do lucro operacional, as despesas com uso de veículos de propriedade de empregados, diretores, sócios ou administradores, ainda que resultem da obrigação legal, de acordo com o PN nº 108/72, somente são dedutíveis quando satisfizerem aos três seguintes requisitos:

- a) uso efetivo dos veículos;
- b) desembolso do preço;
- c) adequação do preço.

Se os veículos não são de propriedade da pessoa jurídica, o ônus da prova para dedutibilidade de combustíveis e outros gastos se inverte, isto é, o ônus da prova passa para a empresa. Assim é que pelo Ac. nº 105-3.046/89 (DOU de 16-11-89), o 1º C.C. decidiu que é inadmissível a dedutibilidade de gastos com combustíveis para veículos particulares de sócios se não comprovada a efetividade da utilização dos mesmos a serviço da empresa.

Se não restar comprovado que os veículos dos sócios estiveram a serviço da empresa, as despesas com combustível dos mesmos são indedutíveis (Ac. nº 101-81.508/91 no DOU de 08-08-91). No Ac. nº 101-81.025/91 (DOU de 05-06-91) foi decidido que os gastos de combustíveis e lubrificantes se admitem normais se a empresa possui veículos registrados em seu patrimônio, e existam notas fiscais de venda a consumidor emitidas nominalmente expressando valores compatíveis com sua natureza.

As notas fiscais de consumo de combustíveis devem indicar ao menos as placas dos veículos. O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 105-1.941/86 no DOU de 25-05-88 que os comprovantes do fornecimento de combustíveis e lubrificantes devem identificar o veículo em que foram aplicados, para que se possa aceitar a despesa como sendo da pessoa jurídica para fins de dedução na apuração do lucro real.

**Despesas com aeronave.** O CARF decidiu que são indedutíveis as despesas com remuneração de piloto, depreciação, manutenção, impostos, seguros etc. relativos a aeronave não intrinsecamente relacionada com a produção ou comercialização dos serviços prestados pela pessoa jurídica (ac. 1402-00.541 no DOU de 11-08-11). Centenas de empresas brasileiras possuem aeronaves.

## CONTRAPRESTAÇÃO DE LEASING

O 1º CC, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário dizendo que a dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de contraprestação de leasing

relativos ao arrendamento de veículos de luxo (Jaguar e Cherokee) requer a prova efetiva da utilização dos mesmos por parte da pessoa jurídica. Impõe-se também que sejam necessários à atividade da empresa ou à respectiva fonte produtora (ac. nº 101-96.195/2007 no DOU de 09-09-08).

## **DESPESAS COM TRANSPORTE**

São consideradas como despesas operacionais as importâncias despendidas por pessoas jurídicas na compra de passagens para o transporte de profissional contratado, e de seus familiares, entre seu domicílio de origem, no País ou no Exterior, e seu local de trabalho, no País, quer no início, quer no término do contrato (PN nº 582/71).

São operacionais os gastos relativos ao transporte do pessoal no percurso casa-trabalho-casa, incorridos com a manutenção pela própria empresa ou contratado com terceiros (PN nº 4/82).

## **TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS**

O art. 5º-A da Lei nº 11.442, de 2007, acrescido pela Lei nº 12.249, de 2010, dispõe que o pagamento do frete do transporte rodoviário de cargas ao Transportador Autônomo de Cargas - TAC deverá ser efetuado por meio de crédito em conta de depósitos mantida em instituição bancária ou por outro meio de pagamento regulamentado pela Agência Nacional de Transportes Terrestres-ANTT. A conta de depósitos deverá ser de titularidade do TAC.

A lei dispõe, ainda, que as cooperativas de transporte de cargas deverão efetuar o pagamento aos seus cooperados na forma do caput deste artigo. É vedado o pagamento do frete por qualquer outro meio ou forma diverso do previsto no caput deste artigo ou em seu regulamento. Com isso, o pagamento do frete em cheque ou dinheiro corre o risco de a despesa ser considerada não dedutível.

## **DESPESAS DE VIAGENS**

As diárias destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho, estão isentas do imposto de renda na fonte ou na declaração da pessoa física, na forma do art. 6º da Lei nº 7.713/88. O PN nº 10, de 17-08-92, ao analisar o disposto naquele artigo definiu que as despesas com diárias pagas pelas pessoas jurídicas aos seus empregados poderão ser deduzidas na determinação do lucro real, desde que os valores pagos guardem critérios de razoabilidade, não só em relação aos preços vigentes no local da prestação do serviço como também em relação à estrutura de cargos e salários da pessoa jurídica.

O problema é definir o que seja serviço eventual. O empregado de pessoa jurídica que exerce a função de vendedor faz serviço eventual? A Receita Federal não tem argumentos para glosar a isenção ou a dedutibilidade se ela própria, nas delegacias que abrangem vários municípios, paga diárias isentas do imposto de renda. Se a viagem do vendedor de empresa comercial ou industrial ou auditor de empresa de auditoria não é considerada de serviço eventual, a viagem do fiscal para fiscalizar os

contribuintes também não é eventual.

Os pagamentos feitos a vendedores a título de reembolso de despesas de viagem só serão dedutíveis à vista dos comprovantes dos gastos realizados pelos beneficiários desses rendimentos; assim decidiu o 1º C.C. pelo Ac. nº 105-0.621/84 (DOU de 10-01-85).

As despesas de viagens e com veículos, para que possam ser aceitas como dedutíveis de lucro, devem ser comprovadas com documentos que assegurem os requisitos de normalidade e necessidade das despesas, não podendo ser aceitos simples relatórios de viagens, sem que os documentos que acompanham preencham aqueles requisitos, decidiu o 1º C.C. nos Ac. nos 105-1.252/85 e 105-1.253/85 (DOU de 18-11-87).

## VIAGENS AO EXTERIOR

A dedutibilidade, como despesas operacionais, dos gastos de viagens ao exterior, feitas por funcionários e diretores das empresas, depende da finalidade da viagem. O 1º C.C. tem decidido, por exemplo, que são dedutíveis as despesas de viagens com idas de diretores ao exterior, quando comprovadamente voltadas para a realização de contatos com vistas à ampliação das exportações da empresa e/ou aquisição de *know-how* tecnologia mais atualizada (Ac. nº 105-2.951/88 no DOU de 14-05-90).

O 1º C.C. negou provimento ao recurso pelo Ac. nº 103-08.826/88 (DOU de 18-05-89) porque, embora um dos objetivos sociais da empresa fosse a exportação, a empresa tinha exclusivamente vendas no mercado interno. Os julgadores entenderam desnecessária a viagem ao exterior para as atividades da empresa.

Aquele colegiado decidiu pelo Ac. nº 101-79.409/89 (DOU de 30-05-90) que é procedente a glosa de despesas com viagens ao exterior, se não restar comprovada a correlação e necessidade de tais gastos para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

O 1º C.C. decidiu ainda pelo Ac. nº 103-10.652/90 (DOU de 15-03-91) que somente é dedutível a despesa com viagem de sócio ao exterior se comprovada a vinculação com a atividade da empresa e se necessária à manutenção da fonte produtora. Vide no mesmo sentido o Ac. nº 101-81.278/91 no DOU de 05-06-91.

As decisões do 1º C.C. sugerem que os comprovantes de locais visitados, tais como feiras e exposições industriais e comerciais, convenções etc. sejam guardados juntamente com os comprovantes de despesas de viagens. Se o roteiro da viagem for Bariloche, Aruba, Disney, Alpes Suíços etc., a prova será a favor do fisco.

As despesas com passagens para o empregado e seus familiares, periodicamente pagas pelo empregador para gozo de férias, mesmo que mencionadas no contrato de trabalho, são consideradas como liberalidades para os efeitos do imposto de renda, não sendo, portanto, admitidas como operacionais, conforme decidiu o PN nº 582 de 25-08-71.

Não nos parece correta a conclusão do Parecer de que os pagamentos decorrentes de cláusula contratual de trabalho sejam meras liberalidades, portanto, indedutíveis na determinação do lucro real. Qualquer pagamento que decorra de cláusula contratual será rendimento para quem recebe e despesa dedutível da empresa que paga.

A dedutibilidade das despesas pagas por pessoas jurídicas com o envio de empregados ao exterior para prestação de serviços, estágios e cursos de aperfeiçoamento foi

analisada pelo PN no 84 de 11-09-75. As despesas com envio de empregado para prestação de serviços à empregadora são dedutíveis. Tratando-se de dispêndios com estágios e cursos de aperfeiçoamento, o Parecer esclarece que são dedutíveis como despesas operacionais, desde que os conhecimentos a serem adquiridos sejam necessários à melhoria do desempenho da pessoa jurídica em suas operações e atividades.

## CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES

O art. 13 da Lei nº 9.249/95 (art. 365 do RIR/99) acabou com a maioria das contribuições e doações dedutíveis na determinação do lucro real. Não são dedutíveis as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica.

A partir de 01-01-96, somente são dedutíveis as doações para projetos culturais de que trata a Lei nº 8.313/91, as efetuadas para instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da CF e as efetuadas a entidades civis, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados e dependentes da pessoa jurídica doadora ou em benefício da comunidade local.

A lei de dedutibilidade das doações e contribuições foi redigida sem qualquer conhecimento ou pesquisa. As escolas municipais e estaduais de ensino fundamental que são as mais carentes de recursos não foram beneficiadas com a dedutibilidade. Se uma empresa doar dez computadores para escola municipal ou estadual, a despesa é indedutível.

As doações dedutíveis de que trata o inciso II do art. 365 do RIR/99 são as efetuadas por pessoa jurídica tendo como beneficiária uma entidade civil, sem fins lucrativos, que preste serviços gratuitos em benefício de:

- I - empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes; ou
- II - comunidade onde atuem.

Enquadra-se no inciso I a entidade recreativa criada para empregados e respectivos dependentes da pessoa jurídica doadora, bastante comum. O enquadramento no inciso II é maior, podendo citar como exemplos os orfanatos, asilos, associações de Pais e Mestres (APM) etc. Não há necessidade de reconhecimento de utilidade pública tanto da entidade do inciso I como do II, cuja exigência do art. 13 da Lei nº 9.249/95 foi dispensada pelo RIR/99.

Poderão, também, ser beneficiárias de doações, nos termos e condições estabelecidos pelo inciso III do § 2º do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei nº 9.790, de 23-03-99, não se aplicando a exigência estabelecida na Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, § 2º, inciso III, alínea c (art. 59 da MP nº 2.158-35/01).

A dedutibilidade das doações a que se referem o inciso III do § 2º do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, e o art. 59 fica condicionada a que a entidade beneficiária tenha sua condição de utilidade pública ou de OSCIP renovada anualmente pelo órgão competente da União, mediante ato formal. Os atos de reconhecimento emitidos até 31-12-2000 produzirão efeitos em relação às doações recebidas até 31-12-2001 (art. 60 da MP nº 2.158-35/01).

## BRINDES

Para efeitos de ineditabilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a COSIT, na Solução de Consulta nº 58 (DOU de 18-02-14), diz que o termo brindes do art. 13, inciso VII, da Lei nº 9.249, de 1995, refere-se às mercadorias que não constituam objeto normal da atividade da empresa, adquiridas com a finalidade específica de distribuição gratuita ao consumidor ou ao usuário final, objetivando promover a organização ou a empresa, em que a forma de contemplação é instantânea.

A decisão que tem efeito de ato normativo vai gerar muitas autuações indevidas contra empresas que dão gratuitamente bens ou serviços na aquisição de seus produtos. A incorporadora de imóveis dá televisor valioso na compra de apartamento, a revendedora de veículos dá seguro ou IPVA do primeiro ano de automóvel vendido etc. Essa despesa tem natureza de propaganda dedutível como tem decidido o Conselho de Contribuintes.

O brinde ineditável da lei é aquele que não tem natureza de propaganda ou publicidade. Se uma empresa dá televisor valioso ou viagem ao exterior para autoridade pública é brinde ineditável.

## PERDÃO DE DÍVIDA

Quando uma empresa com sede no País recebe perdão de dívida de outra pessoa jurídica, também, com sede no País, para aquela empresa o valor perdoado constitui receita tributável, enquanto para a empresa que perdoa a dívida a despesa é ineditável por ter caráter de mera liberalidade. Para que a despesa seja dedutível é necessária a observância dos requisitos constantes do art. 9º da lei nº 9.430/96.

O 1º C.C. decidiu no Ac. nº 103-08.218/88 (DOU de 18-05-89) que as despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais ou normais, não se guardando nesse conceito qualquer liberalidade, como o perdão de dívida.

## DESPESAS DE RELAÇÕES PÚBLICAS

As despesas com relações públicas em geral, tais como almoços, recepções, festas e conagraçamentos etc., para serem dedutíveis como operacionais, deverão guardar estrita correlação com a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, além de limitarem-se a nível razoável (PN nº 322/71).

Desde que razoáveis, os gastos com eventos realizados para conagraçamento entre empregadores, empregados e clientes, assim como brindes distribuídos por ocasião das festas de fim de ano, podem ser admitidos como despesas operacionais (ac. nº 101-93.001/00 no DOU de 03-05-00).

A partir de 01-01-96, o art. 13 da lei nº 9.249/95 veio dispor que para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro não são dedutíveis as despesas de brindes. Dispositivo legal dessa natureza só pode ter saído da cabeça de leigo em matéria de tributação e arrecadação.

## COMPROVAÇÃO COM RECIBOS

Desde longa data, inúmeros Auditores Fiscais não têm aceito a comprovação de despesas operacionais através de recibos. O procedimento do fisco não encontra base legal, porque a lei não veda a comprovação de despesas mediante recibos. Trata-se de despesas de limpeza de escritórios, carros, serviços de consertos etc.

O 1º C.C. tem decidido que a comprovação de despesas operacionais poderá ser feita através de recibos desde que, do conjunto de provas, resulte patente a necessidade de aquisição de bens ou serviços para a manutenção da fonte produtora dos rendimentos. Despesas de pequeno valor e difícil comprovação poderão ser tidas como acessórias ante a razoabilidade da comprovação das principais. Vide os ac. nºs 105-13.071/00 e 105-13.018/00 no DOU de 27-03-00, 101-91.803/98 no DOU de 07-04-98 e 103-17.395/96 no DOU de 15-10-96.

## DESPESAS FINANCEIRAS

As despesas de financiamento decorrentes de empréstimos contraídos para aquisição de bens do ativo imobilizado, sejam os obtidos diretamente junto aos fornecedores, sejam os pactuados com terceiros com aquela finalidade, tais como juros e comissões, quando destacadas no contrato, de acordo com o PN nº 127/73, são consideradas despesas operacionais.

As contrapartidas das correções monetárias de obrigações em moeda nacional e as variações cambiais de obrigações em moeda estrangeira são despesas operacionais, na forma do art. 377 do RIR/99, independente do valor da obrigação vincular-se ou não à aquisição de bens do ativo permanente.

São indedutíveis, na determinação do lucro real, os valores correspondentes à diferença apurada entre os encargos financeiros pagos por financiamentos tomados no mercado e os recebidos por empréstimos concomitantemente concedidos à empresa controladora (Ac. nº 103-12.070/92 no DOU de 18-08-92). O fisco entende que os encargos financeiros de empréstimos repassados são despesas não necessárias à atividade da empresa.

São consideradas não necessárias as despesas financeiras correspondentes a empréstimos repassados a empresa interligada sem qualquer encargo financeiro, bem como aquelas referentes a financiamento de bens de terceiros (ac. nº 103-21.142/2003 no DOU de 12-08-03). Vide ainda o ac. nº 108-07.360/2003 no DOU de 27-08-03.

**Art. 2º da Lei nº 12.973 de 2014.** O art. 17 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos parágrafos acrescidos pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que os juros e outros encargos, associados a empréstimos contraídos, especificamente ou não, para financiar a aquisição, construção ou produção de bens classificados como estoques de longa maturação, propriedade para investimento, ativo imobilizado ou ativo intangível, podem ser registrados como custo do ativo, desde que incorridos até o momento em que os referidos bens estejam prontos para seu uso ou venda.

Alternativamente, os juros e outros encargos poderão ser excluídos na apuração do lucro real quando incorridos, devendo ser adicionados quando o respectivo ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Escriturar os juros incorridos como ativo e ao mesmo tempo fazer a exclusão no Lalur e depois adicionar em cada depreciação ou amortização é muita burocracia. Como a lei dispõe que os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, inclusive mediante exclusão no Lalur, não é vedado lança-los diretamente em conta de resultado.

## DEDUTIBILIDADE DAS PERDAS COM HEDGE

O art. 4º do Decreto-lei nº 2.182, de 1984, dispunha que, para efeito de determinação do lucro real da pessoa jurídica, os resultados obtidos com operações a termo em bolsas de mercadorias no exterior terão o seguinte tratamento:

- I - os resultados positivos não serão tributáveis, desde que obedecidas as condições estabelecidas pelo Ministro da Fazenda;
- II - os resultados negativos não serão dedutíveis.

Aquele critério penalizava as operações de cobertura de riscos e beneficiava as operações meramente especulativas e que tinham por objetivo a transferência de recursos para o exterior. A cobertura de risco é feita mediante operação inversa. Se o exportador de soja compra a termo no Brasil, para evitar perdas com oscilações de preços, faz no exterior a operação de venda a termo. Se o preço sobe, há ganho aqui e perda no exterior. O ganho no Brasil era tributável, mas a perda no exterior não era dedutível.

Em relação às operações iniciadas a partir de 01-01-88, o art. 6º do Decreto-lei nº 2.397, de 1987, veio dispor:

Art. 6º. Serão computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica os resultados líquidos obtidos em operações de cobertura realizadas nos mercados de futuros, em bolsas no exterior, iniciadas a partir de 1º de janeiro de 1988.

§ 1º - No caso de operações que não se caracterizem como de cobertura, para efeito de apuração do lucro real os lucros obtidos serão computados e os prejuízos não serão dedutíveis.

§ 2º - O Poder Executivo expedirá instruções para a apuração do resultado líquido, sobre a movimentação de divisas relacionadas com essas operações, e outras que se fizerem necessárias à execução do disposto neste artigo.

O art. 17 da Lei nº 9.430, de 1996, veio dispor que serão computados na determinação do lucro real os resultados líquidos, positivos ou negativos, obtidos em operações de cobertura (hedge) realizadas em mercados de liquidação futura, diretamente pela empresa brasileira, em bolsas no exterior.

Aquele artigo foi acrescido de parágrafo único, pelo art. 22 da Lei nº 11.033, de 2004, dizendo que a Secretaria da Receita Federal e o Banco Central do Brasil expedirão instruções para a apuração do resultado líquido, sobre a movimentação de divisas relacionadas com essas operações.

O RIR/99 dispõe em seu art. 396 o seguinte:

Art. 396. Serão computados na determinação do lucro real os resultados líquidos, positivos ou negativos, obtidos em operações de cobertura (hedge) realizadas em mercados de liquidação futura, diretamente pela empresa brasileira, em bolsas no exterior (Lei nº 9.430, de 1996, art. 17).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, às operações de cobertura de riscos realizadas em outros mercados de futuros, no exterior, além de bolsas, desde que admitidas pelo Conselho Monetário Nacional e que sejam observadas as normas e condições por ele estabelecidas (Lei nº 8.383, de 1991, art. 63).

§ 2º No caso de operações que não se caracterizem como de cobertura, para efeito de apuração do lucro real, os lucros obtidos serão computados e os prejuízos não serão dedutíveis.

O § 1º daquele art. 396 foi revogado pelo art. 24 da Lei nº 11.033, de 2004, enquanto o § 2º estaria, também, revogado. Esse parágrafo tem origem no § 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 2.397, de 1987, já transcrito. Como a matéria do caput do art. 6º foi regulado inteiramente pelo art. 17 da Lei nº 9.430, de 1996, sem, contudo, a transcrição do § 1º, esse parágrafo está revogado por ser acessório do caput.

A Receita Federal, ao fazer a montagem do art. 396 do RIR/99, não indicou a lei que deu origem ao § 2º. Com isso, entendeu que o § 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 2.397, de 1987, está revogado. Isso porque a revogação do caput revoga, também, os seus parágrafos.

Se o § 2º do art. 396 do RIR/99 foi indevidamente inserido por estar revogado, não há mais a indedutibilidade das perdas em operações de cobertura (hedge) realizadas em mercados de liquidação futura em bolsas no exterior.

As perdas com derivativos cambiais ocorridas em 2008 são decorrentes de diferentes operações, mas dificilmente enquadram-se no art. 396 do RIR/99 porque não foram realizadas diretamente pelas empresas brasileiras em bolsas no exterior. A maioria das operações foi realizada com instituições financeiras com sede no Brasil. Com isso ainda que o § 2º do art. 396 do RIR/99 não estivesse revogado, as perdas são dedutíveis. As perdas não podem, também, ser consideradas indedutíveis sob argumento de operações não necessárias à atividade das empresas. Algumas empresas exportadoras de mercadorias fizeram operações de venda de dólares para entrega futura na presunção da desvalorização do dólar. Outras contraíram empréstimos com juros atrelados à taxa CDI com cláusula de variação cambial na hipótese de dólar subir acima de determinado valor. Em ambas as perdas, a despesa é dedutível porque as operações foram em benefício da atividade das empresas.

O § 5º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe que os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil. O caput do art. 25 trata de lucros, rendimentos e ganhos auferidos no exterior.

Aquele § 5º não alterou a dedutibilidade das perdas de que trata o art. 396 do RIR/99 porque o § 2º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil dispõe que a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior. O art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, é lei geral aplicável a quaisquer lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior enquanto o art. 396 do RIR/99 é lei específica aplicável exclusivamente para as operações em bolsas no exterior.

## DESAPESAS PLURIANUAIS

O art. 299 do RIR/99 dispõe que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

O dispositivo legal em questão poderá levar à falsa interpretação de que o pagamento, por si só, é suficiente para que o dispêndio seja computado como despesa operacional do período-base. Um dispositivo legal jamais deverá ser interpretado isoladamente.

Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (art. 324 do RIR/99). O art. 179 da Lei nº 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, manda classificar no Ativo Circulante as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

O PN nº 122/75 já definiu que as despesas operacionais plurianuais, tais como prêmios de seguro cujo contrato abrange mais de um exercício social, devem ser apropriadas proporcionalmente a cada um dos exercícios a que se referirem.

## INOVAÇÃO TECNOLÓGICA

A Lei nº 11.196, de 2005, em seus arts. 17 a 26, instituiu diversos incentivos fiscais. O art. 17 permite deduzir no próprio ano da realização, em vez de amortizar em vários anos, os gastos com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A MP nº 694, de 30-09-15, suspendeu para o ano-calendário de 2016 os benefícios fiscais do § 7º do art. 19, § 13 do art. 19-A e § 5º do art. 26 da Lei nº 11.196 de 2005.

Em vez de dedução integral no próprio ano-calendário da realização das despesas, o art. 42 da Lei nº 12.973, de 2014, permite contabilizar as despesas no ativo não circulante intangível e fazer a exclusão no Lalur e adicionar as amortizações anuais na contabilidade.

Sem prejuízo daquela dedução na escrituração contábil, o art. 19 permite excluir do lucro líquido na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 60%, podendo chegar a 80%, dos gastos realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa, na forma do inciso I do art. 17.

O art. 17 permite, ainda, a amortização acelerada, mediante dedução como custo ou despesa operacional, no período de apuração em que forem efetuados, dos gastos com a aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis no ativo diferido, na determinação do lucro real.

Os beneficiários fiscais dos arts. 17 a 26 não se aplicam às pessoas jurídicas que utilizarem os incentivos fiscais das Leis nºs 8.248, de 1991, 8.387, de 1991, e 10.176, de 2001.

Os incentivos fiscais às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de

inovação tecnológica, de que tratam os arts. 17 a 26 da Lei nº 11.196, de 2005, foram regulamentados pelo Decreto nº 5.798 de 07-06-06.

A IN nº 1.187, de 29-08-11, disciplinou os incentivos fiscais de que tratam os arts. 17 a 26 da Lei nº 11.196 de 2005.

O art. 19-A da Lei nº 11.196, de 2005, acrescido pela Lei nº 12.546, de 2011, dispõe que a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por Instituição Científica e Tecnológica (ICT), a que se refere o inciso V do caput do art. 2º da Lei nº 10.973, de 2004, ou por entidades científicas e tecnológicas privadas, sem fins lucrativos, conforme regulamento. Se pode excluir não poderão ser lançados como despesas.

A exclusão corresponderá, à opção da pessoa jurídica, a no mínimo a metade e no máximo duas vezes e meia o valor dos dispêndios efetuados. A exclusão está limitada ao valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL antes da própria exclusão, vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior.

Os dispêndios efetuados, registrados como despesa ou custo operacional, deverão ser adicionados na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A lei foi regulamentada pelo Decreto nº 6.260, de 2007.

**Tecnologia da informação.** O art. 13-A da Lei nº 11.774, de 2008, acrescido pela Lei nº 11.908, de 2009, dispõe que as empresas dos setores de tecnologia da informação -TI e de tecnologia da informação e da comunicação - TIC poderão excluir do lucro líquido os custos e as despesas com capacitação de pessoal que atua no desenvolvimento de programas de computador (software), para efeito de apuração do lucro real, sem prejuízo da dedução normal. A exclusão está limitada ao valor do lucro real antes da própria exclusão, vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior. A IN nº 986, de 2009, disciplinou os procedimentos para a exclusão.

## RATEIO DE DESPESAS ADMINISTRATIVAS

Na maioria dos grupos econômicos, os departamentos jurídicos e de contabilidade e processamento de dados, por questão de economia, estão concentrados numa das empresas e as despesas mensais são rateadas para as demais empresas. Para que a dedutibilidade das despesas rateadas não seja questionada, convém elaborar contrato escrito sobre os critérios de rateio.

O 1º C.C. decidiu que não é de admitir a pertinente glosa de despesas rateadas no âmbito das empresas integrantes de um mesmo grupo econômico na vigência do pertinente contrato e na ausência da contradita específica aos critérios do rateio (Ac. nº 103-17.289/96 no DOU de 15-10-96). Comprovado que a empresa utilizava estrutura de coligada para realização de seus serviços, é de se acolher como operacionais os custos que lhe competirem por rateio (Ac. 107-05.044/98 no DOU de 03-07-98).

As despesas comuns a diversas empresas de um conglomerado financeiro, lançadas na contabilidade da empresa controladora, devem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, podendo-se, para tanto, adotar-se como base de rateio a receita líquida (ac. nº 101-93.013/00 no DOU de 29-03-00).

O CARF decidiu que tratando-se de coligadas, uma vez reconhecido que os serviços contratados em conjunto são relacionados às atividades ou à manutenção de sua

fonte produtora de ambas, e foram devidamente comprovados, correta a dedutibilidade mediante rateio (ac. nº 1402-00-217 no DOU de 18-05-11).

A maioria das empresas que recuperam os gastos por rateio não emite nota fiscal de serviços, emitindo só a nota de débito. O procedimento não é correto por tratar-se de prestação de serviços. O certo é emitir nota fiscal de serviços e pagar COFINS e PIS. A nota de débito é hábil para fazer o rateio de despesa contratada em conjunto, como ocorre quando a indústria faz contrato com as distribuidoras para fazer propaganda de produto e ratear a despesa.

O 1º C.C., todavia, decidiu pelo ac. nº 108-06.604/01 (DOU de 03-10-01) que o ressarcimento de parcela da despesa rateada, por outra empresa do mesmo grupo empresarial, não representa receita para a empresa que suportou inicialmente todo o custeio, mas mero estorno daquele custo. Esse entendimento, no cálculo do lucro da exploração, não permite reconhecer o ressarcimento pela empresa industrial, relativo à alimentação de funcionários, como receita de atividade não operacional. Recurso provido.

Se aquele entendimento prevalecer, as empresas de processamento de dados criadas pelos Municípios, pelos Estados ou pela União deixam de ter receitas operacionais mas meros estornos de custos e despesas operacionais. Isso não é o que ocorre nas demonstrações financeiras publicadas.

O 1º Conselho de Contribuintes decidiu que os gastos realizados pelas pessoas jurídicas só podem afetar o resultado na parte em que necessários à manutenção de sua fonte produtora. Despesas que aproveitam a mais de uma pessoa jurídica não podem ser deduzidas integralmente em apenas uma delas ainda que pertencentes ao mesmo grupo (Ac. nº 108-06.491/01 no DOU de 13-11-01).

Por absurdo que seja, as empresas correm o risco de serem autuadas por falta de rateio ou por terem rateado os custos e despesas. No ano de 2001, uma empresa foi autuada pelo rateio de custos e despesas do departamento jurídico, ainda que tenha ocorrido emissão de nota fiscal de prestação de serviços com pagamento de PIS e COFINS. O fisco considerou as despesas indedutíveis por falta de provas da efetiva prestação dos serviços jurídicos. A autuação não tem base legal pelos seguintes motivos:

- 1º) trata-se de grande empresa e que a assistência jurídica é indispensável;
- 2º) a assistência jurídica é prestada através de telefonemas e reuniões impossíveis de serem provados;
- 3º) a empresa prestadora pagou todos os tributos sobre a receita de serviços.

A COSIT expediu a Solução de Divergência nº 23 (DOU de 14-10-13) sobre o rateio de custos e despesas administrativos comuns entre empresas de um grupo empresarial, sem esclarecer se a decisão é aplicável para os serviços de contabilidade, processamento de dados e departamento jurídico concentrados em uma das empresas. Esses serviços representam prestações de serviços e não rateio de custos e despesas.

A COSIT decidiu que no rateio de custos e despesas não há incidência de PIS e COFINS por não constituir prestação de serviços. O entendimento não tem base legal porque se o departamento jurídico dá assistência para empresas do grupo, está prestando serviços independente de não ser objeto da atividade empresarial.

**Rateio de empresa no exterior.** Quando os encargos são rateados por empresa no exterior, é aconselhável considerar como prestação de serviços e recolher o imposto de renda na fonte que é compensável no exterior em país com acordo. A maioria dos

países sem acordo também permite a compensação do imposto, como o Brasil. Em diversas soluções de consultas a Receita Federal tem decidido que não incide PIS e COFINS Importação quando os serviços foram executados no exterior.

Se considerar como rateio para não recolher tributos, a empresa brasileira pode ser autuada a título de despesa indedutível e falta de pagamento do imposto de renda na fonte porque o pagamento de rateio de custos e despesas no exterior tem beneficiário de rendimentos.

Se não é prestação de serviços, o valor rateado não é despesa dedutível no Brasil porque o beneficiário do rateio é sempre o investidor que recebe lucros e dividendos. Tratam-se de custos e despesas ocorridos no exterior para fiscalizar a geração de lucros que beneficiam a empresa no exterior. A despesa rateada não teve origem em interesse da empresa brasileira.

## CONDENAÇÕES JUDICIAIS

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 103-10.967/91 (DOU de 16-02-95) que o direito de ação (defesa) é um direito constitucional, abstrato e seu exercício, absolutamente necessário para se discutir sobre qualquer exigência que se entenda injusta. Decorre do exercício do direito de defesa o risco de ganhar ou perder. A circunstância de se perder obriga ao pagamento de honorários de sucumbência. Logo, essa despesa é absolutamente necessária para o exercício do direito constitucional e usual e assim, operacional, porque, ao defender-se contra algo que se considera injusto, contribui-se para manutenção e desenvolvimento da fonte produtora da empresa. Recurso a que se dá provimento.

O provimento foi, todavia, por maioria de votos. O acerto está com os conselheiros que deram provimento ao recurso por tratar-se de despesa necessária à atividade da empresa. O pagamento, sem contestação, de determinado valor exigido por terceiro poderá caracterizar mera liberalidade, indedutível na apuração do lucro real. Logo, a defesa do direito é necessária, sendo necessários os honorários de sucumbência quando perde o litígio.

## LOCAÇÃO DE BENS

São admissíveis como custos ou despesas operacionais, de acordo com o PN nº 3/76, os aluguéis pertinentes às modalidades comuns de locação de bens de produção, diferente do arrendamento mercantil de que trata a Lei nº 6.099/74, desde que observada a legislação aplicável.

Não está afastada, diz o Parecer, a possibilidade de compra do bem por parte da arrendatária, desde que o preço de aquisição seja o de mercado e que não haja compensações com aluguéis pagos, pouco importando que a opção de compra esteja prevista no contrato de arrendamento.

O valor pago a título de luvas ou semelhantes, relativo a contrato de locação de bens destinados ao uso da própria adquirente, deverá integrar o ativo imobilizado e somente poderá ser amortizado nos casos em que o exercício de tal direito seja estabelecido por prazo determinado (ADN CST nº 21/76).

## **DESPESAS MÉDICAS, ODONTOLÓGICAS, FARMACÊUTICAS E SOCIAIS**

Os gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social são considerados despesas operacionais dedutíveis, desde que destinados indistintamente a todos os seus empregados, conforme o art. 360 do RIR/99.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 104-16.866/99 (DOU de 25-05-99) que constitui despesa operacional dedutível os gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social, destinados indistintamente a todos os seus empregados, integrantes, ou não, de Acordo ou Convenção Coletiva de trabalho.

Não são dedutíveis os gastos com convênios médicos e odontológicos para atendimento, por exemplo, somente diretores e gerentes da empresa porque os serviços não são estendidos indistintamente a todos os empregados. Entendemos que a condição de indistintamente está atendida quando os serviços são extensivos a todos os empregados, ainda que haja diferenciação nos serviços de acordo com a hierarquia do funcionário.

É comum a empresa, abrindo exceção, pagar vultosa despesa hospitalar de determinado funcionário. Nesta hipótese, se a empresa não quiser ter problemas com o fisco, a melhor solução é considerar o pagamento como gratificação que é totalmente dedutível mas sujeito ao imposto de renda na fonte e à contribuição previdenciária a cargo do empregador.

## **COMPLEMENTAÇÃO DE PROVENTOS DE APOSENTADORIA**

As complementações dos proventos da aposentadoria, pagas por ex-empregadores, são despesas operacionais dedutíveis, observados os termos, limites e condições da Portaria nº 41/74 (PN nº 51/75).

Com a vigência da Lei nº 6.435/77, as complementações dos proventos da aposentadoria pagas diretamente aos ex-empregados somente são dedutíveis para as empresas que mantinham plano de benefícios antes de 20-01-78 (art. 301 do RIR/94). Os gastos com contribuições para complementação de aposentadoria, pensão e auxílio-funeral são considerados despesas operacionais (PN nº 64/76).

Até o advento da Lei nº 6.435, de 15-07-77, que dispõe sobre as entidades de previdência privada abertas e fechadas, a dedutibilidade das despesas com a complementação de proventos de aposentadoria estava condicionada ao requisito de ser paga indistintamente a todos os empregados.

Até a vigência da Lei nº 6.435/77, pela inexistência das entidades de previdência privada, a própria empresa instituía os planos de previdência, assumindo integralmente o ônus pelo pagamento dos benefícios. Essa modalidade ficou proibida por aquela lei, exceto para as empresas que já mantinham os planos.

## **DESPESAS COM PREVIDÊNCIA PRIVADA**

A Lei Complementar nº 109, de 29-05-01, dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar e revogou as Leis nºs 6.435/77 e 6.462/77. O art. 69 da LC nº 109/01 dispõe que as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar,

destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência do imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

O RIR/99 dispõe em seus artigos 361, 362 e 363, sobre a dedutibilidade, como despesa operacional, das importâncias pagas pelas empresas para fundos previdenciários privados. O art. 362 dispõe sobre a dedutibilidade dos pagamentos feitos para os Planos de Poupança e Investimento - PAIT, enquanto o art. 363 dispõe sobre o Fundo de Aposentadoria Programada Individual - FAPI. Os pagamentos para esses dois fundos somente são dedutíveis, desde que o plano atinja, no mínimo, 50% dos seus empregados.

O art. 361 do RIR/99 que dispõe sobre a dedutibilidade das contribuições não compulsórias pagas para demais planos de benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes das pessoas jurídicas, não fixava nenhum limite mínimo de empregados.

O art. 11 da Lei nº 9.532, de 1997, com nova redação dada pelo art. 13 da Lei nº 10.887, de 18-06-04, no seu § 4º, manda observar as normas do art. 7º da Lei nº 9.477, de 24-07-97, ou seja, a dedutibilidade das despesas fica condicionada a que o Plano atinja, no mínimo, 50% dos seus empregados.

Além da condição de o Plano abranger, no mínimo, 50% dos empregados, a dedutibilidade, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, dos pagamentos para os Planos dos arts. 361 e 363 do RIR/99 está sujeita a outra condição, ou seja, a parcela do ônus da empresa não poderá exceder a 20% do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano (art. 11 da Lei nº 9.532/97 com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 10.887/2004).

Os limites e as condições para a dedutibilidade, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, das contribuições pagas para as entidades de previdência complementar e sociedades seguradoras, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, foram disciplinados pela IN nº 588 de 21-12-05.

O art. 3º da IN nº 588, de 21-12-05, dispõe que a exigência de o plano atingir, no mínimo, 50% dos seus empregados para as despesas serem dedutíveis é aplicável somente para o FAPI. Se esse entendimento estiver correto, o § 4º do art. 13 da Lei nº 10.887, de 2004, foi mau redigido.

## **CARTÕES DE CRÉDITO**

Os débitos assumidos pela pessoa jurídica, em virtude da utilização de cartões de crédito por seus dirigentes ou empregados, cujos dispêndios quando não se demonstrem como usuais, normais e necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora de rendimentos, de acordo com o PN nº 8/80, não são considerados despesas operacionais dedutíveis.

## **COMISSÃO DE AGENTES NO EXTERIOR**

A dedutibilidade das despesas correspondentes às comissões de agente, nas exportações, requer a comprovação de que houve efetiva intermediação nos negócios, por parte dos beneficiários das comissões. Não é o que ocorre nos casos de paga-

mento de comissões à controladora do exterior, pela utilização de “rede de distribuidores” relacionada pela controlada, conforme decidiu o 1º C.C. no Ac. nº 103-05.795/83 (DOU de 30-08-84).

Comprovado que a pessoa jurídica domiciliada no exterior, adquirente dos produtos exportados, age na qualidade de comissária da pessoa jurídica domiciliada no País, justifica-se a dedutibilidade das comissões pagas (Ac. nº 103-11.416/91 no DOU de 29-07-92). No mesmo sentido o Ac. nº 103-13.130/92 no DOU de 16-02-95 que, todavia, limitou a dedutibilidade a níveis aceitos pela extinta CACEX.

Se não se põe em dúvida a efetiva intermediação feita pela controladora, nem a sua necessidade, as comissões pagas, nos termos contratualmente ajustados, não sofrem restrições específicas quanto a limites só porque a beneficiária é controladora da sociedade devedora dessas comissões, conforme decidiu o 1º C.C. pelo Ac. nº 103-07.712/86 no DOU de 26-05-88.

Se aquele entendimento for aplicável às comissões devidas pela controlada no Brasil em benefício da controladora domiciliada no exterior, estará aberta uma válvula de evasão fiscal. A controlada deixará de pagar o imposto de renda da pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro.

As importâncias pagas a título de comissões, devidas a agentes sediados no exterior, são dedutíveis do lucro real quando evidenciado que ocorreram as operações que deram causa aos citados desembolsos (Ac. nº 101-91.387/97 no DOU de 29-01-98). Não comprovado pelo Fisco que as operações foram diretamente contratadas resta para efeito de dedutibilidade da despesa a certeza de que sem intermediação comercial de terceiros os negócios não seriam celebrados e as receitas de vendas não ocorreriam (Ac. nº 107-04.201/97 no DOU de 10-02-98). As comissões devidas a representantes comerciais são dedutíveis do lucro real quando a documentação indicar as operações ou causas que deram origem aos pagamentos. Por se tratar de prática no comércio exterior, é dever do exportador pagar as comissões pela intermediação na exportação (Ac. nº 101-89.712/96 no DOU de 13-03-98).

A CSRF, pelo ac. nº 01-02.803/99 (DOU de 12-12-00), deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional e reformou a decisão do 1º C.C. dizendo: Não são dedutíveis, na apuração do lucro real, despesas relativas a pagamentos de comissões, sem a demonstração inequívoca de que o beneficiário interferiu na obtenção do rendimento. A decisão não foi por unanimidade e os vencidos são representantes da Fazenda Nacional.

O 1º C.C. negou provimento aos recursos voluntários pela falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços de representação comercial para dedutibilidade das comissões sobre vendas no exterior (ac. nº 108-07.166/2002 no DOU de 27-03-03 e 104-19.226/2003 no DOU de 26-06-03). No primeiro acórdão está dito: inadmissível que o serviço possa restar comprovado pela mera existência de contrato feito entre controladora e controlada, ou de anotações constantes das faturas emitidas pela controladora.

O CARF, julgando representação comercial, decidiu que a apresentação de contrato firmado com empresa estrangeira, estipulando obrigações de forma genérica é insuficiente (ac. 1101-00.468 no DOU de 19-10-11).

## **COMISSÕES E ASSESSORIA**

Os pagamentos a título de comissões ou assessoria são os que mais prestam

para sonegação fiscal. Inúmeras empresas são criadas para fornecimento de notas fiscais de favor. A finalidade é sempre a de reduzir o lucro real.

Muitos pagamentos a título de comissões e assessoria, apesar da efetiva prestação de serviços, todavia, não têm sido aceitos pelo fisco porque as notas fiscais, faturas ou recibos não indicam a operação que deu causa. A descrição dos serviços na nota fiscal indica apenas *comissões*, sem nenhum relatório das vendas efetuadas ou qualquer outra comprovação da efetiva prestação dos serviços.

Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (art. 304 do RIR/99).

A CSRF decidiu que nota fiscal com descrição genérica dos serviços como “assessoria comercial” sem especificação de quais serviços teriam sido prestados e sem qualquer documento que comprove a prestação dos serviços à empresa não se presta a acobertar a dedutibilidade da despesa (Ac. nº 01-01.549/93 no DOU de 15-10-97).

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 103-12.386/92 (DOU de 09-11-93) que não são dedutíveis as despesas relativas a prestação de serviços, quando há a ausência de pessoal técnico especializado para tal, na empresa contratada para prestá-los, pressupondo-se, até prova em contrário, que os mesmos não poderiam ter sido prestados.

O 1º C.C. decidiu que a falta de apresentação de declaração de rendimentos por parte da empresa prestadora de serviços e o fato de não possuir empregados não são suficientes para a glosa da despesa com comissões, normalmente quando o ramo de negócios é a venda de imóveis que pode ser levada a efeito por corretores autônomos que percebam comissões e, ainda, quando há declarações dos compradores dos lotes afirmando ter havido intermediação de empresas no negócio (Ac. nº 104-12.432/95 no DOU de 07-10-96).

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 103-198/97 (DOU de 30-04-97) que o percentual de comissão pelos serviços de representação comercial pode ser livremente pactuado entre as partes, não sendo necessários a celebração de contrato por escrito fixando o mesmo, seu aumento ou redução, mormente quando não se questiona disparidade com relação ao mercado.

## PAGAMENTOS A SOCIEDADE CIVIL VINCULADA

O art. 249 do RIR/99 dispõe que na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração os pagamentos efetuados à sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretora, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas.

Essa indedutibilidade nasceu com o art. 4º do Decreto-lei nº 2.397, 1987. Esse artigo não está revogado mas não tem aplicação a partir da revogação dos arts. 1º e 2º do Decreto-lei nº 2.397, de 1987, pelo art. 88 da Lei nº 9.430, de 1996. Isso porque o art. 4º refere-se ao revogado art. 1º, ou seja, a indedutibilidade estava restrita para os pagamentos efetuados para sociedade civil, cujos lucros eram tributados exclusivamente nas pessoas físicas dos sócios. No momento em que essa forma de

tributação deixou de existir, o art. 4º do Decreto-lei nº 2.397, de 1987, deixou de ter aplicação, apesar de o RIR/99, indevidamente, continuar inserindo a indedutibilidade.

## DOCUMENTOS INIDÔNEOS

A Receita Federal considera como documento inidôneo quando emitido em nome da pessoa jurídica que não exista de fato e de direito, apesar de constituída formalmente, não possua existência de fato ou seja desativada, extinta ou baixada no órgão competente. Os documentos inidôneos não servem para amparar custos ou despesas operacionais na determinação do lucro real.

A Portaria nº 187 de 26-04-93, disciplinou a apuração de documentos com indícios de falsidade material ou ideológica e a expedição de Ato Declaratório declarando ineficazes os documentos emitidos em nome da pessoa jurídica investigada.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 101-83.471/92 (DOU de 20-06-94) que não é razão suficiente para a glosa o fato de a empresa emitente de documentos fiscais encontrar-se com a inscrição do CNPJ baixada por falta de entrega de declaração, uma vez comprovados os serviços por ela prestados.

O documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, desde que os adquirentes de bens, direitos e mercadorias ou os tomadores de serviços comprovem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços (art. 82 da Lei nº 9.430/96).

Na situação em que fique comprovada a efetividade e regularidade das operações, com emissão de documento fiscal e seu pagamento, não se pode admitir que o contribuinte tomador do serviço seja apenado por atos praticados pelo prestador do serviço que não estão diretamente ligados àquele. O contribuinte adquirente de serviços não possui poder de polícia para fiscalizar a escrituração de prestador, afim de, apenas quando constatada sua regularidade, considerar dedutível a despesa. Recurso provido (ac. nº 108-06.576/01 no DOU de 03-10-01).

## PRÊMIOS DE SEGURO DE VIDA

O PN CST nº 239/70 definiu que o valor dos prêmios de seguro de vida do sócio pago pela pessoa jurídica beneficiária da eventual indenização não constitui despesa dedutível por não ser usual e normal e também porque a eventual indenização não comporá o lucro real. O PN CST nº 16/76 definiu que não se entendem, por sócio segurado, o diretor, gerente ou qualquer outro funcionário de sociedade por quotas ou ações.

O valor dos prêmios de seguro de vida pagos pela empresa, visando ressarcir-se dos prejuízos resultantes da morte de seus homens-chave, seja diretor, gerente ou empregado que não sejam sócios, poderá ser considerado como despesa operacional dedutível, desde que a beneficiária da indenização seja a própria empresa. Se a beneficiária da indenização for terceiro, o valor do prêmio pago não é dedutível na apuração do lucro real (PN CST nº 2/86).

O PN CST nº 2/86 não esclareceu se o valor dos prêmios de seguro de vida em grupo, pagos pela empresa em benefício de seus empregados, é dedutível como despesa operacional. O pagamento, pela empresa, de prêmios de seguro de vida em

grupo em que os beneficiários das indenizações são os próprios familiares dos empregados é o mais comum de todas as modalidades de pagamentos.

O art. 360 do RIR/99 considera como despesas operacionais os gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência social, desde que destinados indistintamente a todos os seus empregados. O pagamento de prêmios de seguro de vida em grupo feito a todos os empregados indistintamente, em nosso entender, constitui uma das modalidades de assistência social, sendo dedutível como despesa operacional.

## **INDENIZAÇÃO POR ACIDENTE DE TRÂNSITO**

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 101-80.657/90 (DOU de 05-06-91) que são dedutíveis do lucro operacional as despesas com indenização por danos materiais causados a terceiros em acidente envolvendo veículo e motorista da empresa, quando a indenização decorre de condenação judicial.

O mesmo 1º C.C., todavia, decidiu pelo Ac. nº 103-11.243/91 (DOU de 16-07-92) que não é dedutível como operacional, despesa (pagamento) de indenização de terceiros em razão de condenação judicial por ato ilícito.

## **MULTAS CONTRATUAIS**

É dedutível, como despesa operacional da pessoa jurídica, o valor da multa contratual, paga ou incorrida, decorrente do inadimplemento de cláusula que obrigue o representante comercial, o mandatário ou comissário mercantil a vender uma quantidade determinada de mercadorias (PN CST nº 50/76).

O PN nº 66/76 definiu também que são dedutíveis do lucro operacional as perdas em benefício do vendedor, quando originárias do inadimplemento de obrigações assumidas pelo comprador em contrato de compra e venda mercantil, desde que decorrentes de cláusula contratual.

## **DESPESAS EM NOME DE TERCEIROS**

É comum nas empresas menores o pagamento de despesas operacionais cujos documentos estão em nome de terceiras pessoas, principalmente em se tratando de despesas relacionadas a imóveis e telefones. Essas despesas são dedutíveis desde que o efetivo uso do imóvel ou telefone seja comprovado pela pessoa jurídica.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 103-10.560/90 (DOU de 15-03-91) que simples ausência de registro de contrato de cessão de uso de imóvel de sócio para pessoa jurídica não tem o condão de afastar a legitimidade das despesas com água e esgoto, do imóvel, ainda que dos avisos constem os nomes dos reais proprietários.

## **FURTO E APROPRIAÇÃO INDÉBITA**

Somente são dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresenta queixa perante a autoridade policial, conforme dispõe o art. 364 do RIR/99.

O diretor ou administrador, por agir como órgão da sociedade, não pode ser considerado empregado nem, muito menos, terceiros, para efeitos de aproveitamento da dedução prevista no art. 364 do RIR/99, mesmo que a empresa tenha movido ação penal contra esse diretor por lhe ter causado prejuízo e o tenha apontado como autor do crime de apropriação indébita, conforme decidiu o 1º C.C. no Ac. nº 103-07.974/87 (DOU de 25-08-87).

## **PREJUÍZO NA VENDA DE AÇÕES EM TESOURARIA**

O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real, dispõe o parágrafo único do art. 442 do RIR/99. A legislação deveria ter utilizado o termo alienação ou *baixa* em vez de *venda*.

A indedutibilidade do prejuízo aplica-se exclusivamente para as sociedades por ações em forma de companhia. Se o disposto no art. 442 do RIR/99, por inteiro, não se aplica para outros tipos societários, não pode o fisco aplicar o parágrafo para empresas com outra forma societária.

## **PREJUÍZO NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES, TÍTULOS E QUOTAS DE CAPITAL**

O art. 393 do RIR/99 dispõe que não são dedutíveis os prejuízos havidos em virtude de alienação de ações, títulos ou quotas de capital, com deságio superior a 10% dos respectivos valores de aquisição, salvo se a venda houver sido realizada em bolsa de valores, ou, onde esta não existir, tiver sido efetuada através de leilão público, com divulgação do respectivo edital, na forma da lei, durante três dias no período de um mês. A indedutibilidade da perda não se aplica às sociedades de investimento fiscalizadas pelo Banco Central, nem às participações permanentes.

A indedutibilidade dos prejuízos abrangerá o montante integral da perda e não apenas a parte que exceder a 10% (ADN nº 20 de 08-11-84). O disposto no art. 393 do RIR/99 contempla negócios jurídicos que correspondem à alienação de participações em capital social da pessoa jurídica, representada tal participação por ações, títulos ou quotas, não alcançando, portanto, a venda de títulos da dívida externa do Brasil (ac. nº 101-90.379/96 no DOU de 16-01-97).

O PN nº 108/78 que definiu a classificação contábil de bens para fins de correção monetária das demonstrações financeiras diz, no item 7, que presume-se a permanência das participações em sociedades por quotas, em razão da ausência de título representativo da respectiva quota e pela formalidade exigida para a sua transferência, notadamente a necessidade de contrato escrito, registrado no órgão competente. Com isso, as participações em sociedades por quotas são contabilizadas sempre no ativo permanente. Se estiver contabilizado no circulante ou realizável a longo prazo caracteriza-se como erro contábil. Isso significa que o prejuízo na alienação é sempre dedutível. O Parecer manda contabilizar, também, no ativo permanente os investimentos em coligadas ou controladas.

## **FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES EM INFRA-ESTRUTURA-FIP-IE**

As perdas apuradas nas aplicações nos fundos (FIP-IE) não são dedutíveis na apuração do lucro real (art. 3º da Lei nº 11.478, de 2007). A indedutibilidade é somente para o IRPJ, não se aplicando para a CSLL.

## **PARTICIPAÇÕES DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES**

Não são dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (arts. 303 e 463 do RIR/99).

As participações de administradores devem ser adicionadas ao lucro líquido do exercício, na apuração do lucro real, mesmo pelas empresas com isenção de 100% do lucro da exploração, conforme decidiu o 1º C.C. pelo Ac. nº 102-23.759/89 (DOU de 18-01-90).

Como a isenção do imposto de renda é calculada sobre o lucro da exploração, determinado com base no lucro líquido após a dedução das participações de sócios e administradores, e considerando que as adições e exclusões não influenciam o lucro da exploração, as participações dos sócios e administradores nos lucros serão tributadas na DIPJ.

## **PARTICIPAÇÕES DE DEBÊNTURES NOS LUCROS**

O art. 462 do RIR/99 dispõe que podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica asseguradas a debêntures de sua emissão. Com base naquele artigo, algumas empresas têm feito planejamento tributário com emissão de debêntures adquiridas, na maior parte, pelos seus controladores.

O 1º C.C. decidiu que restando caracterizado o caráter de liberalidade dos pagamentos aos sócios, decorrentes de operações formalizadas apenas “no papel” e que transformaram lucros distribuídos em remunerações de debêntures, consideram-se indedutíveis as despesas contabilizadas (ac. nº 101-94.986/2005 no DOU de 14-10-05).

Pelo voto de qualidade, o CARF negou provimento ao recurso voluntário em que as debêntures foram oferecidas unicamente aos sócios da empresa (ac. 1202-00.335/2010 no DOU de 28-03-11).

Os rendimentos de debêntures são considerados como de aplicações financeiras de renda fixa e se o rendimento for devido exclusivamente no resgate, com prazo superior a 721 dias, a tributação para a beneficiária pessoa física será exclusivo na fonte à alíquota de 15% na forma da Lei nº 11.033, de 2004. A economia de imposto é considerável porque a soma das alíquotas de IRPJ e CSLL é de 34%

## **PARTICIPAÇÕES DE EMPREGADOS NOS LUCROS**

A Constituição Federal dispõe no inciso XI do art. 7º que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outras que visem à melhoria de sua condição social,

a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração. Esse dispositivo constitucional foi regulamentado pela Lei nº 10.101, de 2000, alterada pela Lei nº 12.832 de 2013.

A participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas tornou-se obrigatória pela Lei nº 10.101 de 2000. Com isso desapareceu a participação facultativa prevista no art. 462 do RIR de 1999. A maioria dos pagamentos está sendo feita para cumprir convenção ou acordo coletivo com atribuição de valor fixo para cada trabalhador, independente de lucro ou prejuízo da empresa.

A Lei nº 12.832, de 2013, determinou que a participação nos lucros será tributada pelo imposto de renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no ano, conforme tabela anexa.

O art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000, dispõe que para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

Inúmeros acordos coletivos fixam o pagamento, a título de participação nos lucros, em valores fixos, independente de lucro ou prejuízo nas empresas. Pela lei o pagamento é obrigatório quando houver lucros. Para efeitos tributários vale a lei e não os acordos coletivos. Com isso, os pagamentos feitos no ano-calendário em que apurar prejuízo contábil são indedutíveis na apuração de IRPJ.

## **PAGAMENTOS POR MERA LIBERALIDADE**

Os pagamentos por mera liberalidade que não entram no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa como definido no art. 299 do RIR/99 não são dedutíveis na apuração do lucro real, salvo as expressamente admitidas pela legislação fiscal, como é o caso das doações e contribuições do art. 365.

O PN nº 29/74 definiu que a quantia paga, por liberalidade da empresa, a dependentes de ex-empregado falecido não é dedutível pela empresa, nem integra os rendimentos dos beneficiários. O pagamento decorre de liberalidade da empresa porque nem a lei nem o contrato de trabalho a obrigam a efetuar-lo.

O inciso XV do art. 39 do RIR/99 dispõe que não entrará no cômputo do rendimento bruto da pessoa física o valor dos bens adquiridos por doação. Com isso, se a pessoa jurídica fizer doação de dinheiro para pessoa física, o valor não constitui rendimento tributável desta e nem despesa dedutível daquela. Essa isenção não se aplica quando a beneficiária da doação enquadrar-se como pessoa ligada à pessoa jurídica na forma do art. 465 do RIR/99 por caracterizar distribuição disfarçada de lucros.

## **OUTRAS DESPESAS**

O pagamento dos prêmios de seguro de vida dos sócios, ainda que a beneficiária seja pessoa jurídica, não é dedutível do lucro real porque o capital da apólice pago por morte do sócio segurado não compõe o lucro real (PN CST nº 239/70).

## PROVISÕES

Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas por lei (art. 335 do RIR/99). O art. 59 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que para fins da legislação tributária federal, as referências a provisões alcançam as perdas estimadas de ativos, inclusive as decorrentes de redução ao valor recuperável.

A provisão mais conhecida era a de devedores duvidosos que foi extinta pela Lei nº 9.430 de 1996. O art. 336 do RIR /99 dispõe que são dedutíveis as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável.

O art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, trata como provisão dedutível aquela constituída para pagamento de férias e 13º salário de empregados, mas que são despesas incorridas porque o seu pagamento é líquido e certo. É comum, nas empresas, a contabilização de despesas incorridas como provisões.

---

# 20

## CONTRATOS A LONGO E A CURTO PRAZOS

---

O Decreto-lei nº 1.598/77, ao alterar a sistemática de correção monetária das contas do balanço patrimonial, teve de mudar o critério de apuração dos resultados de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos.

Anteriormente ao Decreto-lei nº 1.598/77, o contribuinte tinha a faculdade de apurar os resultados de empreitadas de construção de estradas e semelhantes só no final da execução da obra.

A apuração dos resultados de contratos a longo prazo está prevista nos arts. 407 a 409 do RIR/99. Com a extinção da correção monetária das demonstrações financeiras, a Receita Federal teria que rever a sistemática de apuração dos resultados.

Os resultados de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços, com prazo de execução superior a um ano, deverão ser apurados em cada período-base. Os resultados deverão ser apurados pela diferença entre a receita estimada para o período-base e o custo efetivamente incorrido no mesmo período.

À primeira vista este critério de apuração de resultado parece ser incoerente porque a empresa fica obrigada a apropriar uma parcela da receita total, ainda que não tenha sido faturado ou recebido qualquer valor, mesmo a título de adiantamento. O critério, todavia, era bastante coerente com a sistemática da correção monetária do balanço.

O critério de apurar o resultado do período-base tomando-se a receita estimada e o custo incorrido tem sua lógica de vez que a parcela do patrimônio líquido, cujos recursos estão aplicados no custo incorrido da obra em execução, sofria correção monetária e a contrapartida do lançamento constituía despesa de correção monetária computável na determinação do lucro líquido e real. Assim sendo, entendeu o legislador que nos contratos a longo prazo os resultados deveriam ser apurados anualmente tomando-se o custo incorrido e a receita estimada, independente de a receita ter sido ou não faturada.

Na prática, não há execução de contratos a longo prazo sem que haja faturamento da execução parcial ou adiantamentos de recursos efetuados pelos clientes.

A IN SRF nº 21, de 13-03-79, disciplinou o procedimento para apuração dos resultados de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos a curto e a longo prazos. É considerado de curto prazo quando o prazo de execução contratual não for superior a doze meses e de longo prazo quando o prazo de execução previsto no contrato for superior a doze meses.

Na contagem do prazo não será computado o tempo despendido, antes do início do prazo de vigência contratual, na fabricação de quaisquer componentes mantidos

em estoque e que venham a ser utilizados na execução contratual. Exemplificando, uma indústria leva dez meses para construir um barco encomendado por um cliente, sendo que a parte do motor já se encontra fabricada independente de qualquer pedido. A empresa despendeu três meses na construção de cada motor em estoque, mas esse tempo não será adicionado ao prazo contratual de dez meses para fins de apuração do resultado como contrato de longo prazo.

O tempo necessário na elaboração de projetos para execução da obra, após o início do prazo de vigência contratual, é computado como prazo de execução para efeito de distinção entre contrato de curto e longo prazos.

Quando o mesmo contrato versar sobre construção ou produção em curto e longo prazos, cada parte será tratada separadamente para efeito de apuração do resultado. Por exemplo, a empresa contrata para construir um prédio industrial, ficando estipulado o preço de \$ 20.000.000 e prazo de seis meses para conclusão da terraplenagem e no mesmo ou em outro contrato fica estipulado o preço de \$ 45.000.000 e prazo de 20 meses para construção do prédio. Neste caso, o resultado da terraplenagem deverá ser apurado como de curto prazo e o resultado da construção do prédio será apurado como de longo prazo.

A apuração dos resultados separadamente como determina o item 1.2 da IN SRF nº 21/79 não será possível se o contrato não estipular os preços de cada parte da execução. No exemplo dado, se o contrato estipulasse um só preço para a execução total da obra, ou seja, terraplenagem e construção do prédio em 26 meses, o contrato seria inteiramente tratado como de execução em longo prazo. Mesmo havendo discriminação de preços para cada parte da obra, se a execução não for divisível não será possível a apuração dos resultados separadamente.

**IN nº 1.515 de 24-11-14.** O art. 80 dessa Instrução dispõe que a receita a ser computada na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a prazo predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, corresponderá à receita bruta definida no art. 3º, ou seja, do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598 de 1977. A Receita Federal teria que rever a apuração dos resultados prevista nos arts. 407 e 409 do RIR/99, em razão da revogação da conta Resultado de Exercícios Futuros.

## PRODUÇÃO EM CURTO PRAZO

São tratados como contratos de produção em curto prazo os contratos com prazo de execução não superior a 12 meses e os contratos com prazo de vigência superior a doze meses, mas que a produção de cada unidade de bem ou serviço deva ser executada em prazo igualou inferior a doze meses. No primeiro caso temos o exemplo de contrato de construção de uma ponte no prazo de oito meses. Como exemplo da segunda hipótese podemos citar o contrato para construção de vinte máquinas no prazo de trinta meses, sendo que cada máquina será produzida no prazo de seis meses.

Qualquer que seja o prazo de vigência do contrato, quando a construção por empreitada ou cada unidade dos bens ou serviços deva ser produzida em prazo igual ou inferior a doze meses, a preço unitário de quantidades, o resultado deverá ser apurado quando completada a execução de cada unidade, tenha ou não sido faturada. É

irrelevante que a execução da unidade, iniciada num período-base conclua-se no período-base seguinte (item 2 da IN nº 21 de 13-03-79).

O valor das prestações recebidas antecipadamente, durante a produção do bem ou execução do serviço, será contabilizado no Passivo Circulante. Assim, por exemplo, o resultado de contrato assinado no dia 10-08-93 para fornecimento de um bem ou serviço a ser entregue no dia 30-03-94 será apurado no período-base a terminar no dia 31-12-94.

A apropriação obrigatória da receita, independente de faturamento, nos contratos de execução em prazo superior a doze meses é uma exceção expressamente prevista no art. 407 do RIR/99, não se estendendo aos contratos de execução em prazo inferior a doze meses.

Nos contratos de produção a curto prazo que abrangem dois períodos-base, não vemos impedimento legal para que a empresa apure o resultado como se fosse contrato de produção a longo prazo, porque neste caso uma parte do imposto estará sendo antecipada, o que não constitui infração fiscal. Seria infração se o resultado fosse negativo, porque influiria nos resultados de outros contratos.

Se num contrato em que a execução tenha sido prevista de boa-fé para prazo não superior a um ano se prolongar por mais de doze meses, o resultado será apurado como se fosse de produção em longo prazo. A parte do resultado correspondente ao período-base em que se iniciou a execução será tributada, acrescida de juros e correção monetária.

Uma empreiteira, por exemplo, contratou no dia 10-05-93 a construção de uma ponte no prazo de oito meses. Em virtude da escassez de cimento, a execução da obra só pode ser completada em julho de 1994. No período-base terminado em 31-12-93 a empresa não apurou o resultado dessa obra porque o contrato era de produção em curto prazo. O resultado total da obra será computado no período-base a terminar em 31-12-94, mas será apurado como se fosse contrato de produção em longo prazo, separando os resultados correspondentes aos dois períodos-base. Sobre a parcela do resultado correspondente ao período-base de 31-12-93 o imposto deverá ser acrescido de juros e correção monetária.

## **PRODUÇÃO EM LONGO PRAZO**

O contrato de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução física superior a doze meses, terá seu resultado apurado, em cada período-base, segundo o progresso dessa execução.

Preço predeterminado é aquele fixado contratualmente, sujeito ou não a reajustamento, para execução global. No caso de construção de bens ou serviços divisíveis, o preço predeterminado é o fixado contratualmente para cada unidade.

Muitas vezes o contrato fixa preços para cada parte do bem ou serviço, mas essas partes não constituem bens ou serviços divisíveis. Na construção de prédio por empreitada, por exemplo, poderá ter minuciosa discriminação de preços para cada parte da execução, mas não se trata de serviços divisíveis, porque a entrega e a aceitação da obra é de um todo e não de cada parte da execução.

Os resultados de contratos de prestação de serviços indivisíveis, com prazo de

execução superior a doze meses, estão sujeitos, também, a esse critério de apuração de resultados, como, por exemplo, no contrato de estudo técnico quanto à viabilidade da construção de uma ferrovia.

A empresa deverá manter registro individualizado por contrato de produção em longo prazo de que conste:

- a) descrição sumária da encomenda;
- b) prazo de execução, bem como eventual dilação;
- c) custo orçado ou estimado e os seus reajustes;
- d) preço total e os reajustes convencionados.

Em relação a cada período-base a empresa deverá manter o registro de:

- a) custos incorridos;
- b) receita ou parte do preço recebida ou faturada;
- c) resultado apurado.

## CRITÉRIOS DE APROPRIAÇÃO DE RECEITAS

A receita de cada período-base será determinada mediante aplicação de uma porcentagem sobre o preço do contrato. Essa porcentagem poderá ser determinada por uma das duas seguintes formas:

- a) com base na relação entre os custos incorridos no período-base e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção;
- b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

A opção por um dos critérios de apropriação da receita deverá ser exercida em relação a cada contrato e o critério escolhido será obrigatoriamente praticado uniformemente durante toda a execução do contrato. A empresa poderá apropriar, em cada período-base, a receita do contrato **A** com base no laudo técnico, enquanto a receita do contrato **B** poderá ser apropriada com base na relação percentual entre o custo incorrido no período-base e o custo orçado total. Não poderá mudar de critério na apropriação de receitas do mesmo contrato nos períodos-base seguintes.

O profissional habilitado na área específica de conhecimentos poderá ter ou não vínculo empregatício com a empresa executante da obra ou serviço.

Os custos indiretos devem ser apropriados proporcionalmente aos custos diretos das várias obras em execução (PN CST nº 116/75). Como exemplo de custos indiretos podemos mencionar o salário do engenheiro chefe encarregado de supervisionar diversas obras em execução.

As fórmulas e cálculos determinados pela IN SRF nº 21/79 terão pouca utilidade porque o legislador do Decreto-lei nº 1.598/77 esqueceu de incluir dois importantes dispositivos, ou seja, critério de reajuste do custo estimado e a imposição de penalidade no caso de o custo estimado ser superior ao real em determinada porcentagem. Essas duas omissões invalidam toda e qualquer fórmula, pois não há penalidade mesmo que o custo estimado seja absurdamente superior ao custo real.

É bem verdade que a cobrança de juros e correção monetária sobre os rendimentos postergados esteja prevista na legislação do imposto de renda, mas no regime de moeda inflacionária a diferença inicial no custo orçado será absorvida pelo aumento de preços até o término das obras.

A empresa, para apropriar a receita do período-base, deverá tomar o preço total fixado no contrato, incluídos os reajustamentos na forma predeterminada no próprio contrato ou em aditamento. Os reajustamentos a serem considerados na apuração do resultado são os sofridos até a data do balanço de encerramento do período-base.

A receita a ser computada na apuração do resultado corresponderá à receita bruta de vendas e serviços definida na IN SRF nº 51/78.

O item 8 da IN SRF nº 21/79 trata da determinação do resultado do período-base mediante laudo técnico que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção. A fórmula contém engano que invalida o resultado apurado. O engano foi cometido a partir do custo total orçado ou estimado quando na avaliação por laudo técnico não se leva em consideração o custo total orçado ou estimado. A IN SRF nº 21/79 não levou em consideração o custo efetivamente incorrido no período-base. O custo incorrido na fórmula foi estimado com base no custo total orçado ou estimado.

A fórmula correta deve ser:

1. (preço total reajustado) x (% da execução acumulada demonstrada nos laudos técnicos até o período-base) = (receita proporcional acumulada até o período-base);
2. (receita proporcional acumulada até o período-base) - (receita proporcional acumulada até o período-base anterior) = (receita correspondente ao período-base);
3. (receita correspondente ao período-base) - (custos incorridos no período-base) = (resultado computável na determinação do lucro líquido).

Na fórmula acima exposta o custo incorrido é o real, isto é, o efetivamente incorrido no período-base como determina o art. 407 do RIR/99. O laudo de avaliação deverá indicar a porcentagem da execução física.

Vejamos como se apura o resultado da empreitada contratada no dia 15-05-90 para construção de um prédio no prazo de 30 meses e preço total de \$ 25.000.000.

A empresa, ao encerrar o seu período-base no dia 31-12-90, procedeu ao laudo de avaliação e concluiu que 26% da obra tinha sido executada. O custo efetivamente incorrido no período-base foi de \$ 4.800.000.

A empresa deverá apropriar no período-base terminado em 31-12-90 a receita correspondente a 26% de \$ 25.000.000 igual a \$ 6.500.000. Como o custo incorrido foi de \$ 4.800.000, a diferença entre a receita e o custo foi de \$ 1.700.000, que corresponde ao resultado do período-base terminado naquela data.

Nos contratos de empreitadas para execução de obras públicas é comum a fatura ser emitida com base na medição da obra executada, ou seja, segundo o progresso físico da empreitada. Nesta hipótese, a receita apropriada no período-base não poderá ser inferior ao valor das faturas emitidas porque a medição equivale ao laudo.

**Lei nº 12.973 de 2014.** O art. 29 dessa lei dispõe que na hipótese de a pessoa jurídica utilizar critério, para determinação da porcentagem do contrato ou da produção

executada, distinto dos previstos no § 1º do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que implique resultado do período diferente daquele que seria apurado com base nesses critérios, a diferença verificada deverá ser adicionada ou excluída, conforme o caso, por ocasião da apuração do lucro real.

## APROPRIAÇÃO DA RECEITA COM BASE NO CUSTO ORÇADO

Se a pessoa jurídica fizer opção em apropriar a receita do período-base tomando-se a relação percentual entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da obra ou serviço deverá aplicar a seguinte fórmula, contida no item 9 da IN SRF nº 21/79.

1.  $(\text{preço total reajustado}) \times (\text{custos incorridos acumulados até o período-base} \div \text{custo total, orçado ou estimado, reajustado}) = (\text{receita proporcional acumulada até o período-base});$
2.  $(\text{receita proporcional acumulada até o período-base}) - (\text{receita proporcional acumulada até o período-base anterior}) = (\text{receita correspondente ao período-base});$
3.  $(\text{receita correspondente ao período-base}) - (\text{custos incorridos no período-base}) = (\text{resultado computável na determinação do lucro líquido}).$

Vejamos como se apura o resultado de cada período-base pelos dois critérios de apuração, considerando o seguinte exemplo:

1. vigência do contrato: assinatura em 10-05-87 e entrega da obra em 25-10-89;
2. preço total da obra na data da assinatura do contrato: \$ 30.000.000;
3. custo total orçado ou estimado: \$ 24.000.000;
4. custo incorrido até 31-12-87: \$ 9.000.000;
5. laudo de avaliação em 31-12-87 indicou que 40% da obra tinha sido executada;
6. receita faturada até 31-12-87: \$ 11.000.000;
7. custo incorrido até 31-12-88: \$ 23.000.000;
8. preço total reajustado em 31-12-88: 36.000.000;
9. laudo de avaliação em 31-12-88 indicou a execução de 82% da obra;
10. receita faturada até 31-12-88: \$ 31.000.000;
11. custo incorrido até 25-10-89, data de entrega da obra: \$ 29.000.000.

Para apurar o resultado com base na relação entre os custos incorridos e o custo total estimado basta substituir as fórmulas indicadas no item 9 da IN SRF nº 21/79, já transcritas, pelos valores hipotéticos, acima fornecidos.

Na apuração do resultado do período-base terminado em 31-12-87 temos os seguintes números:

1.  $30.000.000 \times (9.000.000 \div 24.000.000) = 30.000.000 \times 0,375 = 11.250.000;$
2.  $11.250.000 - 0 = 11.250.000;$
3.  $11.250.000 - 9.000.000 = 2.250.000.$

O lucro bruto do período-base terminado em 31-12-87 foi de \$ 2.250.000. Como a receita apropriada no período-base, para fins de apuração do resultado, foi estimada, dificilmente este valor coincidirá com o da receita faturada. Se a receita faturada for inferior à receita apropriada, a empresa deverá efetuar um lançamento pela diferença

debitando a conta de Obras a Faturar e creditando a de Receitas. Em nosso exemplo o lançamento deverá ser o seguinte:

Obras a Faturar	250.000	
a Receitas		250.000

No exercício seguinte, por ocasião do faturamento, a empresa fará o seguinte lançamento:

Cientes	250.000	
a Obras a Faturar		250.000

A apuração do resultado no dia 31-12-88 foi de:

1.  $36.000.000 \times (23.000.000 \div 28.800.000) = 36.000.000 \times 0,7986 = 28.749.600$ ;
2.  $28.749.600 - 11.250.000 = 17.499.600$ ;
3.  $17.499.600 - 14.000.000 = 3.499.600$ .

O reajuste do custo orçado foi em percentagem igual ao do reajuste do preço total da empreitada, ainda que não exista nenhuma regulamentação a respeito do reajuste dos custos orçados.

O lucro bruto do período-base terminado em 31-12-88 foi de \$ 3.499.600. A empresa, até o balanço daquela data, tinha receita faturada de \$ 31.000.000, enquanto a receita apropriada até a mesma data, compreendendo os dois períodos-base, era de \$ 28.749.600. A diferença de \$ 2.250.400 deverá ser transferida para a conta de Resultados de Exercícios Futuros, porque a receita faturada é maior que a apropriada. Essa transferência não é obrigatória porque não há infração fiscal em antecipar a receita. O lançamento de transferência será:

Receitas	2.250.400	
a Resultados de Exercícios Futuros		2.250.400

No período-base seguinte será efetuada a apropriação da receita mediante o seguinte lançamento:

Resultados de Exercícios Futuros	2.250.400	
a Receitas		2.250.400

A apuração do resultado em 31-12-89 foi de:

1.  $36.000.000 \times (29.000.000 \div 29.000.000) = 36.000.000$ ;
2.  $36.000.000 - 28.749.600 = 7.250.400$ ;
3.  $7.250.400 - 6.000.000 = 1.250.400$ .

No último período-base da execução de obra o custo orçado deverá ser igual ao custo incorrido para fins de apuração do resultado. O lucro bruto do período-base terminado em 31-12-89 foi de \$ 1.250.400. A soma dos resultados dos três períodos-base foi de \$ 7.000.000.

O PN CST nº 11/79 já definiu que deve ser registrada na escrituração comercial, entre outros, a apuração de resultado de contratos de longo prazo, segundo o disposto no art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, exceto quanto ao diferimento de lucros de que tratam os §§ 3º e 4º daquele artigo, o qual é realizado no livro de apuração do lucro

real. Assim, o ajuste da diferença entre a receita a ser apropriada de acordo com aquele artigo e a receita faturada, constante da escrituração comercial, não poderá ser feito no LALUR.

A legislação comercial não admite a apropriação de receita estimada ou presumida. A receita só é concretizada quando o preço do bem ou serviço for faturado. É por isso que nos contratos de execução a longo prazo, sem faturamento parcial, a apuração do resultado de acordo com a Lei nº 6.404/76 não será correta, porque a despesa correspondente à correção monetária do patrimônio líquido aplicado nas obras em andamento onera indevidamente os resultados de outras obras já concluídas no período-base.

Quando a fatura for emitida segundo o processo físico da empreitada e o seu valor for maior que a receita calculada com base no custo orçado ou laudo técnico, a apuração do resultado deverá ser efetuada tomando-se por base os valores faturados. No caso de faturamento por medição não há que falar em faturamento de serviços não executados.

## APROPRIAÇÃO DA RECEITA COM BASE NO LAUDO TÉCNICO

Se a empresa, em vez de apropriar a receita com base na relação entre os custos incorridos no período-base e o custo total estimado, tivesse apurado o resultado de cada período com base no laudo técnico, teríamos resultados diferentes como veremos a seguir.

Na apuração dos resultados com base no laudo técnico adotaremos a fórmula por nós apresentada anteriormente e não a fórmula constante no item 8 da IN SRF nº 21/79. Como já foi dito, o custo incorrido a ser considerado na fórmula é o custo efetivamente incorrido e não o estimado.

O laudo de avaliação feito em 31-12-87 indicou a execução de 40% da obra contratada. Assim, o resultado do balanço naquela data deverá indicar o seguinte:

1.  $30.000.000 \times 40\% = 12.000.000$ ;
2.  $12.000.000 - 0 = 12.000.000$ ;
3.  $12.000.000 - 9.000.000 = 3.000.000$ .

A receita apropriável no período-base encerrado em 31-12-87 foi de \$ 12.000.000 enquanto o custo efetivamente incorrido foi de \$ 9.000.000. A diferença de \$ 3.000.000 é o resultado do período-base a ser considerado na apuração do lucro líquido.

Como a receita faturada foi de \$ 11.000.000, a empresa deve ter feito, na contabilidade, o seguinte lançamento:

Obras a Faturar	1.000.000	
a Receitas		1.000.000

No período-base seguinte, quando a empresa fez novos faturamentos, deve ter feito o seguinte lançamento:

Clientes	1.000.000	
a Obras a Faturar		1.000.000

A empresa ao encerrar o seu período-base em 31-12-88 procedeu ao novo laudo de avaliação. Este laudo indicou que 82% da obra contratada tinha sido executada.

Aplicando a fórmula temos:

1.  $36.000.000 \times 82\% = 29.520.000$ ;
2.  $29.520.000 - 12.000.000 = 17.520.000$ ;
3.  $17.520.000 - 14.000.000 = 3.520.000$ .

O resultado do período-base terminado em 31-12-88 foi de \$ 3.520.000. Como a receita faturada até aquela data foi de \$ 31.000.000, enquanto a receita apropriada aos dois períodos-base, de acordo com a legislação fiscal, foi de \$ 29.520.000, a empresa transferiu, antes de apurar o lucro líquido, o valor correspondente à diferença de \$ 1.480.000 com o seguinte lançamento:

Receitas	1.480.000	
a Resultados de Exercícios Futuros		1.480.000

No período-base seguinte a empresa efetuou o lançamento de reversão daquele valor constante na conta de Resultados de Exercícios Futuros para a conta de Receitas.

No período-base encerrado em 31-12-89 a percentagem da execução foi de 100% em razão do término da obra. No último período-base de execução não há necessidade de laudo técnico de avaliação nem aplicação da fórmula para calcular o resultado. Para encontrar a receita do período-base basta subtrair da receita total reajustada a soma dos valores das receitas apropriadas nos períodos-base anteriores, em nosso exemplo,  $\$ 36.000.000 - \$ 29.520.000 = \$ 6.480.000$ .

Como o custo incorrido no período-base foi de \$ 6.000.000, encontraremos o resultado do período subtraindo da receita já apurada de \$ 6.480.000 o custo incorrido de \$ 6.000.000, que resulta no lucro de \$ 480.000.

No último período-base de execução da obra, o valor total da receita faturada deverá coincidir com o valor total da receita apropriada para resultados. A soma dos resultados daqueles três períodos-base foi de  $\$ 3.000.000 + \$ 3.250.000 + \$ 480.000 = \$ 7.000.000$ . Qualquer que seja o critério de apropriação das receitas, a soma dos resultados da obra deverá coincidir.

Convém observar que o laudo técnico, ao indicar a percentagem de execução física, deverá levar em consideração todos os fatores que influem na execução da obra ou serviço e não apenas o volume físico executado. Assim, por exemplo, numa empreitada para construção de dez quilômetros de estrada, o fato de ter sido completada a construção de cinco quilômetros não significa que 50% da obra tenha sido executada porque a parte a executar poderá ter maior ou menor dificuldade de execução.

A Lei nº 11.941, de 2009, revogou o art. 181 da Lei nº 6.404, de 1976, que mandava classificar como resultados de exercício futuro as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes. O saldo existente naquela conta em 31-12-08 foi para o passivo não circulante na conta de receita diferida e custo diferido mas a lei silencia quanto aos períodos posteriores a 2008. A Receita Federal, também, não esclarece a contabilização. Na sistemática atual a contabilização deve ser no resultado com exclusão no Lalur.

## APROPRIAÇÃO DE CUSTOS INCORRIDOS

A apropriação de custos incorridos nos contratos com prazo de execução superior

a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos, de acordo com a legislação fiscal, tem critério diferente daquele de legislação mercantil.

O custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorrido durante o período-base, conforme o art. 407 do RIR/99, será obrigatoriamente computado na determinação do resultado em cada período-base. A lei fiscal não admite, nestes contratos, a contabilização do custo incorrido no grupo de Resultados de Exercícios Futuros ou no ativo. O custo incorrido, em cada período-base, será integralmente computado na determinação do lucro real.

A Lei nº 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, em seu § 1º do art. 187, dispõe que na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Note-se que a legislação comercial só admite computar, em cada período-base, os custos correspondentes a receitas e rendimentos computados na determinação do lucro líquido do período. Isso significa que os custos incorridos correspondentes à parte da obra ou serviço já executada e ainda não faturada serão contabilizados no grupo do Ativo Circulante.

A empresa poderá contabilizar a receita da parte do contrato já executada e não faturada a débito de Obras ou Serviços a Faturar e a crédito de Resultados de Exercícios Futuros e os custos incorridos como conta retificadora dessa conta.

A diferença entre as legislações mercantil e fiscal reside no fato de a mercantil apropriar o custo correspondente à receita conhecida e apropriada enquanto a fiscal apropria a receita correspondente ao custo incorrido.

Se a execução do contrato de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços for efetuada por terceiros, seja por subempreitada ou por execução de parte do serviço, o custo a ser apropriado na apuração do resultado da empreitada só poderia ser o efetivamente incorrido, isto é, o valor faturado pela pessoa jurídica executante da obra ou serviço.

Na hipótese de a empreiteira atribuir a execução da obra ou serviço a terceiros e apurar o resultado, em cada período-base, mediante laudo técnico poderá ter lucro distorcido. A distorção ocorre toda vez que, no encerramento do período-base da empreiteira, tiver parte da execução da obra ou serviço ainda não faturada pela executante da obra, isto porque o laudo indicará a percentagem da execução, inclusive a parte que não tem custo incorrido.

## **DIFERIMENTO DE LUCROS**

Nos contratos de prazo de vigência superior a doze meses, qualquer que seja o prazo de execução de cada unidade, firmados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, é facultado ao contribuinte diferir a tributação do lucro até sua realização, isto é, até o recebimento do valor da receita correspondente àquele lucro.

No caso de subempreitada, o direito ao diferimento do lucro correspondente à receita não recebida do poder público ou de empresa controlada pelo poder público caberá a ambas as empresas, isto é, a empreiteira e a subempreiteira, na proporção da participação de cada uma na receita a receber.

O montante da exclusão corresponderá à parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período-base, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do período-base. O montante da exclusão será determinado mediante a aplicação das seguintes fórmulas:

1.  $(\text{resultado computado na determinação do lucro líquido} \div \text{receita correspondente ao período-base}) \times 100 = (\% \text{ de resultado sobre a receita});$
2.  $(\text{receita correspondente ao período-base}) - (\text{receita recebida no período-base e a ele correspondente}) = (\text{receita não recebida});$
3.  $(\text{receita não recebida}) \times (\% \text{ de resultado sobre a receita}) = (\text{montante de exclusão}).$

Vamos substituir as fórmulas acima transcritas pelos valores constantes do exemplo anterior, considerando como recebida até 31-12-87 a importância de \$ 9.500.000. Tomemos o resultado apurado com base na relação entre os custos incorridos no período-base e o custo total estimado ou orçado. A receita apropriada e o resultado apurado no primeiro período-base foram, respectivamente, de \$ 11.250.000 e \$ 2.250.000. Temos então:

1.  $(2.250.000 \div 11.250.000) \times 100 = 20\%;$
2.  $11.250.000 - 9.500.000 = 1.750.000;$
3.  $1.750.000 \times 20\% = 350.000.$

A empresa poderá excluir do lucro líquido do período-base terminado em 31-12-87 o montante de \$ 350.000 para determinar o lucro real. Esse valor excluído, cuja tributação foi diferida, deverá ser adicionado, pelo valor corrigido, ao lucro líquido do período-base em que a receita de \$ 1.750.000 for efetivamente recebida.

Convém observar que o valor a ser consignado na fórmula referente a receita do período-base é a receita apropriada por estimativa de acordo com a legislação fiscal. Não se leva em consideração a receita faturada. No exemplo dado a receita faturada até o balanço de 31-12-87 era de \$ 11.000.000, enquanto a receita apropriada era de \$ 11.250.000. Esta última receita foi considerada na fórmula para fins de apuração da parcela do lucro a ser excluída da tributação.

Nem sempre quando a empresa tem receita faturada e não recebida tem direito à exclusão proporcional desse lucro na determinação do lucro real. Isso ocorre quando a receita apropriada no período-base é inferior à receita faturada no mesmo período. Assim, uma empreiteira de obras apropriou no período-base a receita de \$ 20.000.000 por um dos critérios, previstos no art. 407 do RIR/99. O faturamento do período, em razão daquela obra, foi de \$ 23.000.000 dos quais não tinha sido recebida, até o encerramento do período-base, a quantia de \$ 2.000.000. O lucro proporcional dessa receita não recebida não poderá ser diferido porque corresponde à receita não apropriada ao resultado do período-base.

Em nosso exemplo aconteceu o inverso, pois a receita faturada no período-base encerrado em 31-12-87 era de \$ 11.000.000 dos quais foram recebidos até aquela

data \$ 9.500.000. Entretanto, o lucro diferido foi calculado com base na receita \$ 1.750.000, porque este valor corresponde à diferença entre a receita apropriada e a receita efetivamente recebida no período-base.

Note-se que a parcela do lucro diferível, constante da fórmula aprovada pela Receita Federal, é o lucro bruto (resultado bruto) e não o lucro líquido. A razão da utilização desse critério é que se tomasse o lucro líquido a empresa poderia diferir a tributação sobre ganhos na alienação de imóveis ou participações societárias, contabilizados no ativo permanente, e sobre rendimentos de aplicações financeiras, ainda que não houvesse lucro nos contratos com entidades públicas.

Para determinar o montante da exclusão no LALUR, o item 10 da Instrução manda considerar o resultado computado na determinação do lucro líquido e a receita correspondente ao período, ambos referidos nos itens 8 e 9 da mesma Instrução. Isso significa que na fórmula deverão ser consideradas as receitas e os resultados exclusivamente de contratos diferíveis. Os itens 8 e 9 da Instrução indicam que o resultado significa receita menos custo, ou seja, lucro bruto sem considerar as despesas operacionais e as receitas, custos e despesas não operacionais.

A empresa que tem exclusivamente contratos de longo prazo (mais de um ano) com entidades públicas e sociedades de economia mista não encontrará qualquer dificuldade para determinar a parcela do lucro diferível. A dificuldade nos cálculos será sentida pela empresa que tem contratos de longo e curto prazos com entidades públicas e contratos com empresas privadas não controladas pelos três poderes públicos.

Quando a empresa tem contratos cujos resultados de receitas não recebidas são diferíveis e também contratos cujos resultados não podem ser diferidos, a determinação correta para diferimento da tributação é apurar separadamente os custos dos contratos diferíveis. Essa separação nem sempre é possível ou o custo operacional da separação a torna inviável.

A IN nº 21/79 não esclarece, mas entendemos perfeitamente possível a aplicação da regra da proporcionalidade entre o total do resultado bruto do período e o total das receitas operacionais desse período, desde que as atividades operacionais da empresa sejam semelhantes. Assim, se a pessoa jurídica executa obras de construção de prédios para órgãos públicos, sociedades de economia mista e empresas privadas não controladas pelos poderes públicos, com prazos de duração inferior e superior a um ano, é possível determinar a parcela do resultado diferível, sem contestação da Receita Federal.

O critério de utilizar a receita total e o resultado total não poderá ser utilizado se a natureza dos serviços prestados pela empresa são totalmente diferentes como, por exemplo, serviços de limpeza e assessoria ou consultoria de qualquer natureza. Nesta hipótese, as receitas e os custos de cada natureza de atividade terão que ser apurados separadamente.

A pessoa jurídica poderá, também, diferir a incidência da contribuição social e do imposto de renda sobre o lucro líquido calculados sobre a parcela do lucro bruto da empreitada ou fornecimento, de bens ou serviços, computado no resultado do período (art. 3º da Lei nº 8.003, de 14-03-90). Os procedimentos para determinar a parcela diferível são os mesmos para diferimento do imposto de renda sobre o lucro real.

Na maioria das vezes, a fórmula adotada pela Receita Federal através do item 10 da IN nº 21/79 favorece os contribuintes porque o percentual de diferimento é aplicada sobre o lucro bruto em vez de lucro líquido, antes da provisão de cada tributo a ser

diferido, sem considerar as despesas operacionais. Isso significa que na realidade estará diferindo a tributação sobre parcela de lucro bruto consumida pelas despesas operacionais, podendo o lucro a ser diferido ser maior que o lucro contábil final. Na determinação do lucro real, o resultado excluído num período deverá ser adicionado no período em que a receita correspondente for recebida.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 105-12.370/98 (DOU de 23-09-98) que a tributação dos ganhos de empreitadas contratadas com pessoa jurídica de direito público é diferida até sua realização (recebimento). Recurso provido.

A fiscalização tributou como omissão de receita o valor apropriado ao resultado pelo regime de Caixa e não pelo regime de competência. A decisão de primeira instância manteve o lançamento. Na conclusão do voto do relator está dito: "Assim, é inevitável a conclusão de que, sendo os contratantes (Autarquia Municipal e Serviço de Secretaria de Governo Estadual) entidades de direito público, é aplicável o art. 409 do RIR/99, que tem como matriz legal o art. 10, § 4º, do Decreto-lei 1.598/77."

A fiscalização não podia tributar como omissão de receita porque a empresa já tinha tributado o valor pelo regime de caixa. Se o contrato não for enquadrado nas condições do art. 409 do RIR/99, a tributação deveria ser a título de postergação de lucro e conseqüentemente de imposto. O procedimento da empresa não foi correto porque simplesmente não contabilizou a receita pelo regime de competência, isto é, diferiu a receita mas não diferiu os custos, quando a lei permite diferir o lucro.

No relatório e no voto do relator não consta informação se os contratos com órgãos públicos eram de curto ou de longo prazo. O art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77 só permite diferir a tributação de lucro dos contratos a longo prazo, ainda que a execução de cada unidade seja a prazo inferior a doze meses. Não há diferimento e tributação nos contratos com duração de até doze meses. A confusão na interpretação ocorre porque o art. 10 e seus parágrafos do Decreto-lei nº 1.598/77 foram divididos e inseridos no RIR/99 em três artigos distintos. A interpretação isolada do art. 409 do RIR/99 leva a equívoco.

O direito ao diferimento do lucro não realizado aplica-se também à pessoa jurídica subcontratante da empreitada ou fornecimento. Neste caso, o montante da exclusão, calculado conforme examinado até aqui, será distribuído entre a contratada e a subcontratada na proporção das respectivas participações na receita não recebida.

O ato administrativo não deu a fórmula para cálculo da participação proporcional na receita não recebida. Esse cálculo é de difícil aplicação por várias razões. Na realidade não existe participação da subempreiteira na receita não paga pela entidade governamental. A receita não recebida é totalmente da empreiteira.

O contrato de subempreitada é independente do contrato de empreitada. O fato de a entidade governamental não pagar o empreiteiro não significa que o empreiteiro possa deixar de pagar o subempreiteiro, a não ser que exista cláusula contratual vinculando os dois pagamentos. Por outro lado, a importância não recebida pelo subempreiteiro poderá ser inferior, igual ou superior ao valor que o empreiteiro tem a receber da entidade governamental.

Em nosso entender, o diferimento da tributação de lucro deveria caber exclusivamente ao empreiteiro. Se o diferimento da tributação deve ser concedido à empreiteira e também à subempreiteira, para cálculo da parcela do lucro a ser diferida deverão ser tomados os resultados de ambas as empreiteiras.

Se em vez de subcontrato ocorrer sub-rogação do contrato de empreitada, a situa-

ção será bem diferente, porque nesta última hipótese o faturamento será efetuado diretamente do sub-rogado para a entidade governamental. O que ocorre na prática é a figura da subempreiteira, designada de subcontrato pela lei fiscal.

Nos pagamentos mensais do IRPJ e da CSLL das empresas tributadas pelo lucro real anual, o diferimento é da parcela do lucro da receita não recebida se os recolhimentos são efetuados com base no balanço ou balancete de suspensão ou redução. Se os recolhimentos do IRPJ e da CSLL são feitos com base na receita bruta, o diferimento é da receita faturada e não recebida.

No lucro presumido, o diferimento é da receita faturada e não recebida. A diferença é que na tributação pelo lucro presumido, a opção pelo regime de competência ou de caixa terá que ser para o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS e abrange todas as receitas (art. 20 de MP nº 2.158-35/2001).

A MP nº 2.159-70, de 24-08-01, dispõe que a pessoa jurídica, cujos créditos com pessoa jurídica de direito público ou com empresa sob seu controle, decorrentes de construção por empreitada, de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, emitidos especificamente para essa finalidade, poderá computar a parcela do lucro, correspondente a esses créditos, que houver sido diferida na forma do disposto nos §§ 3º e 4º do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, na determinação do lucro real do período-base do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma.

## SUBEMPREITADA

Considera-se subempreitada o contrato através do qual o empreiteiro transfere a terceiro, no todo ou em parte, a execução da obra ou serviço contratado. Assim, por exemplo, a empresa A contrata com o DNER a construção de uma rodovia de 50 quilômetros. Essa empresa, por qualquer motivo, contrata a empresa B para construir 20 quilômetros da rodovia. Neste caso houve contrato de subempreitada.

Se a empresa A, em vez de transferir a execução de todos os serviços referentes a 20 quilômetros da rodovia, contratasse a empresa B para executar apenas os serviços de terraplenagem dos 20 ou 50 quilômetros da rodovia, já não seria subempreitada na hipótese, trata-se apenas de contrato de execução de serviços e não de subempreitada. Outro exemplo: um estaleiro contrata a construção de um navio para uma sociedade de economia mista, mas a parte do motor será produzida por outra empresa. Não se trata de subempreitada, mas de contrato de fornecimento de bens.

Orlando Gomes, em seu livro *Contratos*, um dos mais citados, escreve a respeito do subcontrato o seguinte: “Ocorre a subcontratação quando um dos contratantes transfere a terceiro, sem se desvincular, a utilidade correspondente à sua posição contratual. Tal relação jurídica pressupõe a coexistência de dois contratos: o básico e o derivado. A circunstância de ser o contrato derivado concluído por uma das partes do contrato não determina a extinção deste, nem altera o vínculo que gerou, mas o subcontrato há de ter total ou parcialmente o mesmo conteúdo do contrato básico. Em relação ao terceiro, o subcontratante ocupa a posição que a outra parte do contrato básico tem nesta relação jurídica. Os direitos adquiridos pelo terceiro descendem dos direitos do subcontratante, não podem ultrapassá-los, na extensão e duração.”

Mais adiante afirma que somente se enquadra na categoria de subcontrato se o

novo contrato tiver o conteúdo do contrato básico e que o subcontrato assemelha-se ao contrato cedido.

Aquele entendimento não é, todavia, pacífico, porque alguns entendem que qualquer contrato de execução de parte da obra ou serviço é subempreitada. Assim, por exemplo, uma empresa construtora de prédio que contrata outras para execução de serviços de fundações ou a parte elétrica estará subempreitando.

## **ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS**

O 1º C.C. decidiu, pelo Ac. nº 101-88.329/95 (DOU de 16-02-96), que a parcela correspondente à atualização monetária do preço contratado ou faturado, por significar mera reposição do valor de compra da moeda, não pode ser tributada segundo o denominado regime de competência, sob pena de desvirtuar e comprometer o instituto da postergação do pagamento do tributo, como também de ser frustrado o objetivo visado pela norma legal.

A partir de 01-01-96, com a extinção da correção monetária do balanço, não há argumento para que a parcela da atualização monetária do preço contratado ou faturado não tenha a tributação diferida juntamente com o valor original. Isso porque não faz diferença na apuração do lucro real o resultado da obra com tributação diferida ser contabilizado na conta de Resultados de Exercícios Futuros ou Resultados do Exercício. A lei sempre permitiu às empresas imobiliárias diferir a tributação sobre a parcela da atualização dos créditos que corresponder ao lucro, porque os lucros nas vendas a prazo são contabilizados na conta de Resultados de Exercícios Futuros que não faz parte do Patrimônio Líquido.

Aquela decisão do 1º C.C., todavia, foi em processo fiscal da época em que existia a correção monetária do balanço. A atualização dos créditos era anulada com a correção monetária do patrimônio líquido aplicado no custo da obra e do resultado da obra lançado em conta de resultado do período que passou a integrar o Patrimônio Líquido.

Nos contratos de longo prazo com entidades governamentais, a variação monetária ativa calculada sobre créditos a receber, ainda que vencidos, deve ser adicionada à receita de serviços para o cálculo do lucro diferido, face ao comando específico do art. 409, incisos I e II do RIR/99 e confirmação contida no art. 1º da MP nº 1.506/96 (Ac. nº 101-90.388/96 do 1º C.C. no DOU de 29-01-97).

## **TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO**

A Solução de Consulta nº 49 da 8ª RF (DOU de 16-03-10) diz que a receita bruta da sociedade em conta de participação optante pelo lucro presumido, cuja receita derive da apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, avaliado com base nos custos incorridos, será a expressão monetária da "Receita correspondente ao período-base" obtida após a aplicação das formulas prescritas nas linhas 1 e 2 da tabela de fórmulas constantes do item 9 da IN SRF Nº 21, de 1979.

A decisão não tem base legal porque as fórmulas para determinação dos resultados decorrentes de contratos de longo prazo, disciplinadas nos arts. 407 a 409 do RIR/99,

estão na parte de tributação pelo lucro real. No § 2º do art. 407 está dito:

§ 2º Na apuração dos resultados de contratos de longo prazo, devem ser observados na escrituração comercial, os procedimentos estabelecidos nesta Seção, exceto quanto ao diferimento previsto no art. 409, que será procedido apenas no LALUR.

Na tributação pelo lucro presumido, a receita tributável é a faturada quando a opção for pelo regime de competência e a receita recebida se a opção for pelo regime de caixa.

A Lei nº 6.099/74, alterada pela Lei nº 7.132/83, introduziu, no Brasil, a figura do arrendamento mercantil de bens, mais conhecido como *leasing* de bens. Antes dessa Lei só existia o arrendamento ou locação de bens. Existem diferenças fundamentais entre o arrendamento de bens e o arrendamento mercantil de bens da Lei nº 6.099/74.

As operações de arrendamento mercantil disciplinada pela Lei nº 6.099/74 somente podem ser exercidas tendo como arrendadora sociedade de arrendamento mercantil ou instituição financeira, devidamente autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

A operação de arrendamento ou locação de bens não regulada pela Lei nº 6.099/74 poderá ser exercida e efetuada por qualquer pessoa jurídica ou física, independente de autorização governamental. Os aluguéis dessa modalidade comum de locação também constituem custos ou despesas operacionais na determinação do lucro real da locatária (PN nº 3/76).

Outra distinção fundamental é que no contrato de arrendamento mercantil é obrigatória a cláusula de opção de compra do bem pelo arrendatário. No arrendamento comum não é obrigatória a cláusula de opção de compra, mas, se contiver, a aquisição do bem deverá ser feita obrigatoriamente pelo valor de mercado (PN nº 3/76).

A Resolução BC nº 2.309, de 28-08-96, que disciplina e consolida as normas relativas a operações de arrendamento mercantil introduziu nova modalidade de operação, ou seja, o arrendamento mercantil operacional, além de financeiro que já existia. A operação da modalidade operacional já era praticada pelas empresas de aviação com arrendadora no exterior.

## PRÁTICA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

As operações de arrendamento mercantil de bens disciplinadas pela Lei nº 6.099/74 são privativas das sociedades de arrendamento mercantil e dos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil. Os bancos múltiplos com carteira de investimento, de desenvolvimento e/ou de crédito imobiliário, os bancos de investimentos, os bancos de desenvolvimento, as caixas econômicas e as sociedades de crédito imobiliário podem realizar as operações de arrendamento mercantil contratadas com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele coligadas ou interdependentes, na modalidade de arrendamento financeiro.

A constituição e o funcionamento de sociedades de arrendamento mercantil dependem de autorização do Banco Central do Brasil. Devem ser constituídas obrigatoriamente

te sob a forma de sociedades anônimas. Na denominação social deve constar a expressão “Arrendamento Mercantil”, que é privativa dessas empresas. É exigido capital integralizado e patrimônio líquido mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

## MODALIDADES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

O art. 5º da Resolução BC nº 2.309, de 28-08-96, prevê duas modalidades de arrendamento mercantil: o arrendamento financeiro e o operacional. As diferenças fundamentais encontram-se principalmente no valor das contraprestações e no preço para o exercício da opção de compra. Por causa do preço para o exercício da opção de compra, no arrendamento mercantil operacional a arrendatária deixa de ter vantagens fiscais. No financeiro, a vantagem fiscal continua porque, no Brasil, a totalidade das contraprestações poderá ser lançada como despesa dedutível.

No arrendamento mercantil financeiro, o art. 5º da Resolução fixa as seguintes condições:

- I - as contraprestações e demais pagamentos devidos pela arrendatária sejam suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem durante o prazo do contrato e obtenha um retorno dos recursos investidos;
- II - as despesas de manutenção, assistência técnica e os serviços de operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;
- III - o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem.

No arrendamento mercantil operacional, o art. 6º da Resolução nº 2.309/96, com nova redação dada pela Resolução nº 2.465, de 19-02-98, dispõe o seguinte:

Art. 6º Considera-se arrendamento mercantil operacional a modalidade em que:

- I - as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes a sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o valor presente dos pagamentos ultrapassar 90% (noventa por cento) do custo do bem;
- II - o prazo contratual seja inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do prazo de vida útil econômica do bem;
- III - o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado;
- IV - não haja previsão de pagamento de valor residual garantido.

§ 1º As operações de que trata este artigo são privativas dos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e das sociedades de arrendamento mercantil.

§ 2º No cálculo do valor presente dos pagamentos deverá ser utilizada taxa equivalente aos encargos financeiros constantes do contrato.

§ 3º A manutenção, a assistência técnica e os serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado podem ser de responsabilidade da arrendadora ou da arrendatária.

Comparando as duas modalidades de arrendamento mercantil, se os prazos de duração dos contratos forem iguais, chegamos à conclusão de que o valor das contra-

prestações no arrendamento financeiro será maior que no operacional mas o preço da opção de compra será menor. No arrendamento operacional, como o preço da opção de compra será sempre o valor de mercado do bem, nem sempre ocorrerá o exercício da opção de compra como ocorre no financeiro. Isso significa que o arrendamento mercantil financeiro tem a natureza de compra de bem a prestações porque em cada uma das contraprestações está embutida uma parcela que representa o preço do bem.

O arrendamento mercantil operacional é semelhante ao do arrendamento de bem não regido pela lei nº 6.099/74. Apesar de o art. 6º da Resolução BC nº 2.309/96 dispor que as operações de arrendamento mercantil operacional são privativas dos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e das sociedades de arrendamento mercantil, não significa que as operações de arrendamento de bens não regidas pela lei nº 6.099/74 ficaram proibidas.

## **OBJETO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL**

Podem ser objeto de arrendamento mercantil bens móveis, de produção nacional ou estrangeira, e bens imóveis adquiridos pela arrendadora para fins de uso próprio da arrendatária (art. 11 da Resolução nº 2.309/96). As operações de arrendamento mercantil contratadas com o próprio vendedor do bem ou com pessoas a ele coligadas ou interdependentes somente podem ser contratadas na modalidade de arrendamento financeiro.

Os contratos de arrendamento mercantil de bens cuja aquisição tenha sido efetuada com recursos provenientes de empréstimos contraídos, direta ou indiretamente, no exterior devem ser firmados com cláusula de variação cambial.

As operações de arrendamento mercantil poderão ter como arrendatária pessoa física ou jurídica, exceto nas operações contratadas com o próprio vendedor do bem, casos em que a arrendatária deverá ser pessoa jurídica. Estão revogadas as vedações para a realização de operações com pessoas físicas que existiam nas Resoluções anteriores.

Os bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e as sociedades de arrendamento mercantil podem realizar operações de arrendamento com entidades domiciliadas no exterior, com vistas unicamente ao posterior subarrendamento dos bens a pessoas jurídicas domiciliadas no País. Estas operações estão sujeitas a registro no Banco Central. São vedadas as operações de subarrendamento quando houver coligação, direta ou indireta, ou interdependência entre a arrendadora domiciliada no exterior e a subarrendatária domiciliada no Brasil.

Admite-se a dedutibilidade das contraprestações pagas por força de contrato de arrendamento mercantil de bens que venham a ser locados a terceiros, desde que em atendimento ao objeto social da arrendatária, conforme definiu o PN nº 34/84. Como exemplo temos as empresas locadoras de bens e as empresas que locam os bens a outras pessoas jurídicas para produção exclusiva de produtos para elas.

O PN nº 24/82 definiu que não se considera operação de arrendamento mercantil o contrato que tenha por objeto a construção de prédio pela arrendadora em terreno de propriedade da arrendatária, abrangendo o contrato apenas o prédio a ser edificado.

## ARRENDATÁRIA

A arrendatária da operação de arrendamento mercantil, na redação original do parágrafo único do art. 1º da Lei nº 6.099/74, somente podia ser pessoa jurídica. A Lei nº 7.132, de 26-10-83, deu nova redação para permitir a realização de operações também com pessoas físicas. Para evitar a demanda excessiva de veículos de passageiros, o Banco Central altera a Resolução e proíbe temporariamente a realização de operações de arrendamento mercantil com pessoas físicas.

A Resolução nº 2.309/96 permite fazer operações de arrendamento mercantil com pessoas físicas e jurídicas. A quantidade de operações com pessoas jurídicas é maior porque estas têm o benefício fiscal de poderem considerar as contraprestações exigíveis como custo ou despesa operacional. As pessoas físicas não têm nenhum benefício fiscal. As pessoas físicas só terão vantagem se os juros do arrendamento mercantil forem menores que os da compra financiada.

A Resolução BC nº 2.523, de 30-07-98, autorizou as sociedades de arrendamento mercantil e os bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil a contratarem operações com arrendatários domiciliados ou com sede no exterior, para fins de arrendamento de bens produzidos no País.

## CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

Os contratos de arrendamento mercantil devem ser formalizados por instrumento público ou particular, devendo constar obrigatoriamente, no mínimo, as especificações abaixo relacionadas:

- I - a descrição minuciosa dos bens que constituam o objeto do contrato;
- II - o prazo de arrendamento, observado o mínimo fixado na legislação;
- III - o valor das contraprestações ou fórmula de cálculo das contraprestações, bem como o critério de seu reajuste;
- IV - a forma de pagamento das contraprestações por períodos determinados, não superiores a um semestre, salvo nos casos que beneficiem atividades rurais que poderão ser anuais;
- V - as condições para o exercício do direito de opção pela renovação do contrato, devolução do bem ou aquisição do bem;
- VI - a concessão à arrendatária de opção de compra do bem arrendado, com fixação de preço para seu exercício ou critério utilizável na sua fixação;
- VII - a responsabilidade pelas despesas e os encargos adicionais;
- VIII - as condições para eventual substituição do bem arrendado por outro da mesma natureza que melhor atender a arrendatária, formalizada através de aditivo contratual;
- IX - as demais responsabilidades que vierem a ser convencionadas, em decorrência de uso indevido do bem, seguro, danos a terceiros e ônus por vícios do bem;
- X - a faculdade de a arrendadora vistoriar o bem;
- XI - as obrigações da arrendatária, nas hipóteses de inadimplemento, destruição, perecimento ou desaparecimento do bem;

- XII - a faculdade de a arrendatária transferir a terceiros, desde que haja anuência da arrendadora, os seus direitos e obrigações decorrentes do contrato;
- XIII - tratando-se de arrendamento financeiro, são admitidos o reajuste do preço estabelecido para a opção de compra e o valor residual garantido e a previsão de a arrendatária pagar o valor residual garantido em qualquer momento, não caracterizando esse pagamento o exercício da opção de compra.

## **PRAZOS MÍNIMOS DE CONTRATOS**

A Resolução nº 2.309/96 estabeleceu prazos mínimos de duração dos contratos, diferenciados conforme a modalidade do arrendamento mercantil. Para o arrendamento mercantil operacional o prazo mínimo do contrato será de 90 dias, qualquer que seja o bem. Para o arrendamento mercantil financeiro, os contratos devem ter os seguintes prazos mínimos:

- a) dois anos de duração quando se tratar de arrendamento de bens com vida útil igualou inferior a cinco anos;
- b) três anos para o arrendamento de outros bens.

Os prazos dos contratos são contados entre a data de entrega dos bens à arrendatária, consubstanciada em termo de aceitação e recebimento dos bens, e a data de vencimento da última contraprestação. A IN nº 162, de 31-12-98, complementada pela de nº 130, de 10-11-99, fixou os prazos de vida útil e as taxas de depreciação de bens.

A legislação brasileira permite deduzir a totalidade do valor das contraprestações para efeito de apuração do lucro real. Como o valor residual da opção de compra é, normalmente, ínfimo no arrendamento financeiro, cerca de 1% do valor do bem, a arrendatária acaba depreciando o veículo em dois anos quando deveria ser em quatro ou cinco anos, conforme o tipo do veículo.

No caso de arrendamento financeiro de imóveis, a vantagem fiscal é enorme porque a arrendatária acaba depreciando a construção e o terreno em três anos quando a depreciação normal só da construção é de 25 anos. A Receita Federal não consegue mudar a situação e o Banco Central só toma medidas de seu interesse, não importando se são boas ou não para o País. Permite fazer contratos com valor residual ínfimo e concentração de valor nas primeiras contraprestações. Como seria se o Banco Central fosse órgão totalmente independente como pretende?

## **VALOR DAS CONTRAPRESTAÇÕES**

O Banco Central do Brasil que estava autorizado, pela revogada Resolução nº 980/84, a expedir normas necessárias aplicáveis às operações de arrendamento mercantil não fixou nenhum critério ou fórmula para cálculo das contraprestações. O art. 30 da Resolução nº 2.309/96 dispõe que o Banco Central do Brasil poderá fixar critérios de distribuição de contraprestações de arrendamento durante o prazo contratual, tendo em vista o adequado atendimento dos prazos mínimos fixados no art. 8º deste Regulamento.

As contraprestações de arrendamento mercantil serão computadas no lucro líquido do período-base em que forem exigíveis, conforme dispõe a Portaria nº 140/84. O fato de a arrendatária poder reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, a

totalidade das contraprestações exigíveis no período-base e a omissão do Banco Central em fixar os critérios de distribuição fizeram distorcer as cláusulas contratuais do arrendamento mercantil. Assim é que no arrendamento de 24 meses a quase totalidade das contraprestações é exigível nas primeiras parcelas.

A Portaria nº 140/84 não é a única culpada pela irregularidade porque somente o Banco Central tem competência para disciplinar as fórmulas para cálculo das contraprestações. A Portaria nº 140/84 não poderia admitir a dedutibilidade, para efeitos fiscais, das contraprestações exigíveis. A dedutibilidade deveria seguir o regime de competência adotado pela legislação comercial e do imposto de renda. A apropriação das contraprestações exigíveis, como custo ou despesa operacional do período, contraria o princípio do regime de competência porque estará apropriando despesa não incorrida ou deixando de apropriar despesa incorrida.

## **OPÇÃO DE COMPRA**

Os contratos de arrendamento mercantil, tanto nos financeiros como nos operacionais, deverão obrigatoriamente conter cláusulas fixando as condições para o exercício do direito de optar pela renovação do contrato, pela devolução do bem ou pela aquisição do bem. No arrendamento operacional, a devolução do bem no final do contrato será comum porque a opção de compra deverá ser feita pelo valor de mercado do bem. Essa condição desestimula o arrendamento operacional porque a arrendatária não terá vantagem fiscal.

A maioria dos contratos continuará sendo na modalidade de arrendamento financeiro por causa da vantagem fiscal da arrendatária. Nessa modalidade, dificilmente a arrendatária deixará de exercer a opção de compra do bem no vencimento do contrato porque o valor residual é ínfimo em relação ao valor de mercado do bem. Na verdade, os contratos de arrendamento mercantil financeiro vem funcionando como contratos de venda e compra a prestações, com a vantagem de a arrendatária poder contabilizar as contraprestações exigíveis como custo ou despesa operacional na determinação do lucro real.

O art. 10 da Resolução nº 2.309/96 dispõe que a operação de arrendamento mercantil será considerada como de compra e venda a prestação se a opção de compra for exercida antes de decorrido o prazo mínimo estabelecido no art. 8º. O art. 7º, todavia, no arrendamento financeiro, permite a previsão de a arrendatária pagar o valor residual garantido em qualquer momento durante a vigência do contrato, não caracterizando o exercício da opção de compra. Esse valor não poderá ser lançado como custo ou despesa porque constituirá ativo imobilizado após a opção de compra.

É bastante freqüente, no final do contrato de arrendamento financeiro, a arrendadora vender o bem diretamente para pessoa física indicada pela arrendatária. A indicação de determinada pessoa física equivale a exercício do direito de opção de compra e subsequente venda porque, na devolução do bem, a arrendadora poderá vender o bem pelo valor de mercado a qualquer pessoa física ou jurídica. Se a arrendadora vender pelo valor residual significa que houve intervenção da arrendatária.

Se o adquirente for pessoa ligada à arrendatária, estará caracterizada a distribuição disfarçada de lucros nos termos dos arts. 464 e 465 do RIR/99 porque o preço de aquisição é notoriamente inferior ao de mercado. A diferença de valor constitui omissão de receita da pessoa jurídica arrendatária. Se o adquirente for empregado ou pessoa que preste serviços à arrendatária, a diferença de valor entre o de mercado e

o de opção de compra constituirá remuneração por serviços prestados por tratar-se de rendimentos pagos em espécie (art. 994 do RIR/99).

## VALOR RESIDUAL DO BEM

Quando a arrendatária não exercer a opção de compra, a arrendadora, na operação de venda do bem a terceiro, poderá computar o saldo não depreciado como custo para efeito de apuração do lucro real (art. 13 da Lei nº 6.099/74). O seu art. 14 dispõe que não será dedutível, para fins de apuração do lucro real, a diferença a menor entre o valor contábil residual do bem arrendado e o seu preço de venda pela arrendadora, quando do exercício de opção de compra pela arrendatária.

O item 9 da Portaria nº 564/78, contrariando a Lei nº 6.099/74, dispõe que no caso de exercício da opção contratual de compra, ou na venda a terceiro com apropriação pela arrendadora do valor residual garantido, a diferença entre o valor de venda e o valor residual atribuído será computada:

- a) como resultado do exercício, se positiva;
- b) como ativo diferido, para amortização no restante de 70% do prazo de vida útil normal do bem, se negativa.

Assim, no contrato de arrendamento mercantil de veículo de passageiros pelo prazo de 24 meses, a arrendadora terá no final do contrato o saldo não depreciado correspondente a 18 meses porque o prazo de depreciação é de 42 meses (70% de 60 meses). Se houver perda na venda quando a arrendatária exercer a opção de compra, essa perda deverá ser escriturada no ativo diferido que será amortizado no prazo de 18 meses. A perda deveria ser diferida no LALUR e não na contabilidade.

No arrendamento mercantil financeiro, como o valor residual garantido para opção de compra do bem é ínfimo, a arrendadora sempre apurará perda significativa. A Receita Federal deveria dar ênfase na fiscalização das sociedades de arrendamento mercantil para verificar se as perdas estão sendo adicionadas ao lucro líquido na determinação do lucro real, caso as perdas não estejam sendo escrituradas no ativo diferido para amortização no prazo da Portaria nº 564/78.

## OPERAÇÕES DE LEASE BACK

O art. 13 da Resolução nº 2.309/96 dispõe que as operações de arrendamento mercantil contratadas com o próprio vendedor do bem ou com pessoas a ele coligadas ou interdependentes somente podem ser contratadas na modalidade de arrendamento mercantil financeiro, aplicando-se a elas as mesmas condições fixadas neste Regulamento. Essas operações somente poderão ser realizadas com arrendatárias pessoas jurídicas.

Nas operações de arrendamento mercantil contratadas com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele vinculadas, o eventual prejuízo decorrente da venda do bem não será dedutível na determinação do lucro real da arrendatária (art. 9º da Lei nº 6.099/74, com nova redação dada pela Lei nº 7.132/83 e PN nº 22/82).

Assim, por exemplo, a empresa **A** tem imóvel contabilizado no seu ativo por R\$ 1.000, que é vendido para empresa de arrendamento mercantil **B** por R\$ 600. Em seguida é realizada a operação de arrendamento mercantil desse imóvel com a em-

presa **A**. Nessa hipótese, o prejuízo de R\$ 400 não poderá ser deduzido na apuração do lucro real da empresa **A**.

Não fosse a proibição de deduzir a perda de capital na alienação, a arrendatária venderia o imóvel por valor bem pequeno, sabendo-se que a opção de compra garante-lhe ter o imóvel de volta em seu ativo, distorcendo a verdadeira função do arrendamento mercantil.

## CONTABILIZAÇÃO DOS BENS E SUA DEPRECIÇÃO

O art. 15 da Lei nº 6.099, de 1974, onde dispunha que exercida a opção de compra pelo arrendatário, o bem integrará o ativo fixo do adquirente pelo seu custo de aquisição, foi revogado pela Lei nº 12.973 de 2014. A Lei nº 12.973, de 2014, veio dispor que na apuração de IRPJ e CSLL são vedadas as deduções de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária. O problema ocorria com empresas de capital aberto. Não tinha sentido o mesmo bem ser depreciado na arrendadora e na arrendatária.

A arrendadora poderá computar como custo, na determinação do lucro real, as quotas de depreciação do bem arrendado, calculadas de acordo com a vida útil do bem. A Portaria nº 113, de 26-02-88, faculta a arrendadora depreciar o bem arrendado no prazo de vida útil normal, reduzido em 30%, desde que a diferença de percentagens entre o valor acumulado das contraprestações vencidas, em relação ao valor total das contraprestações, e o prazo decorrido, correspondente, em relação ao prazo total do contrato, ambos expressos em percentagens, não exceda a 10% e desde que o prazo do contrato seja de, no mínimo, 40% do prazo de vida útil normal do bem.

O valor acumulado das contraprestações vencidas (recebidas ou não) e o valor total das contraprestações serão tomados em valores originais, isto é, sem considerar as atualizações monetárias e variações das taxas de juros. Os dois percentuais poderão ser apurados do seguinte modo:

- I - apura-se o percentual entre o valor acumulado das contraprestações vencidas em relação ao valor total das contraprestações;
- II - apura-se o percentual entre o prazo decorrido do contrato em relação ao seu prazo total.

Se a diferença entre o primeiro percentual e o segundo não exceder 10%, a arrendadora poderá calcular as quotas de depreciação do bem arrendado com redução de 30% no prazo de vida útil normal. Uma máquina industrial que tem vida útil normal de 10 anos poderá ser depreciada em 7 anos, desde que o prazo do contrato de arrendamento seja de no mínimo 4 anos, um ano a mais que o prazo mínimo estabelecido na Resolução nº 2.309/96.

A diferença entre os dois percentuais é zero quando o valor original das contraprestações não se altera durante a vigência do contrato. Quanto maior for o valor das primeiras contraprestações, maior será a diferença entre os dois percentuais. Trata-se de uma penalização quando o contrato de arrendamento concentrar o valor nas primeiras contraprestações. Vejamos um exemplo de contrato de arrendamento mercantil de um automóvel por \$ 30.000,00 e prazo de 24 meses com as prestações nos seguintes valores:

1ª hipótese: 24 prestações de \$ 1.250,00 cada uma;

2ª hipótese: 10 prestações de \$ 2.440,00 mais 14 de \$ 400,00.

Após o vencimento da terceira contraprestação, a relação percentual apresentava os seguintes números:

$$I - \frac{\$ 3.750,00}{\$ 30.000,00} \times 100\% = 12,50\%$$

$$II - \frac{\$ 7.320,00}{\$ 30.000,00} \times 100\% = 24,40\%$$

A relação percentual entre o número de prestações vencidas e o número total das contraprestações, após a terceira contraprestação, apresentava o seguinte número:

$$\frac{3 \times 100\%}{24} = 12,50\%$$

A diferença entre o percentual dos valores das contraprestações e o percentual do número das contraprestações é:

$$1ª hipótese: 12,50\% - 12,50\% = 0$$

$$2ª hipótese: 24,40\% - 12,50\% = 11,90\%$$

Na primeira hipótese, a empresa de arrendamento mercantil poderá calcular as quotas de depreciação do veículo com redução de 30% no prazo de vida útil normal do bem.

Na segunda hipótese, como a diferença entre o percentual de valores das contraprestações e o de prazos é superior a 10%, a depreciação deverá ser calculada com base no prazo normal de vida útil do bem.

Note-se que a diferença de percentuais é zero quando o valor das contraprestações não se altera durante o período de contrato, não considerado o valor da atualização monetária por qualquer índice. Quanto maior for o valor das primeiras contraprestações, maior será a diferença entre os percentuais.

A permissão para depreciar o bem objeto de arrendamento com redução de 30% no prazo de vida útil aplica-se, exclusivamente, em operações que tenham como arrendatária pessoa jurídica e seja contratada por prazo mínimo de 40% do prazo de vida útil normal do bem arrendado. Assim, o prazo de arrendamento de máquina industrial deverá ser de no mínimo quatro anos enquanto o prazo contratual para automóvel deverá ter no mínimo 24 meses (40% de 60 meses).

No arrendamento mercantil as contraprestações devidas são custos de produção ou despesas operacionais da arrendatária. Naquele valor estão computadas as depreciações do bem contabilizadas pela arrendadora. A idéia da arrendatária contabilizar um bem de terceiro no ativo imobilizado é coisa de contabilista. A depreciação fica em duplicidade

## **BENFEITORIAS EM BEM ARRENDADO**

O PN CST nº 18/87 definiu que os gastos com benfeitorias em bens objeto de operação de arrendamento mercantil, mesmo quando não tenha sido prevista indenização por parte da arrendadora, somente poderão ser amortizados no decurso do prazo de vida útil restante daqueles, contado da data em que foram realizados. Assim,

os custos das benfeitorias efetuadas no prédio com dez anos de uso poderão ser amortizados no prazo restante de vida útil de quinze anos, uma vez que a depreciação dos prédios deverá ser feita pela taxa anual de 4%.

O art. 325 do RIR/99 permite amortizar, no prazo restante de duração do contrato, os custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor. Essa regra, todavia, não é aplicável nos casos de benfeitorias efetuadas em bens objeto de arrendamento mercantil, esclareceu o Parecer.

A matriz legal do art. 325 do RIR/99 é a Lei nº 4.506/64 enquanto o arrendamento mercantil foi introduzido no Brasil dez anos mais tarde pela Lei nº 6.099/74. Isso significa que a faculdade de amortizar os custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, prevista no art. 325 do RIR/99, não se refere aos bens objeto de arrendamento mercantil.

A razão principal da vedação para amortizar os gastos com benfeitorias em bens objeto de arrendamento mercantil, no prazo restante do contrato, é a existência obrigatória da cláusula de opção de compra do bem. As empresas arrendatárias não fariam vultosos gastos com benfeitorias em bens arrendados se inexistisse a opção de compra.

Se o bem objeto de arrendamento mercantil depender de benfeitorias para sua utilização, o contrato fica descaracterizado como de arrendamento mercantil porque é da essência desse contrato que o bem esteja em condições de uso. Assim, o imóvel sem construção não poderá ser objeto de arrendamento mercantil para fábrica ou escritório. Poderá ser para estacionamento de veículos.

## **CESSÃO DE CONTRATOS**

A arrendatária poderá transferir a terceiros no País, desde que haja anuência expressa da arrendadora, os seus direitos e obrigações decorrentes do contrato de arrendamento mercantil. Essa faculdade deve constar obrigatoriamente como cláusula do contrato, conforme dispunha o art. 9º da Resolução nº 980/84 e dispõe o art. 7º da Resolução nº 2.309/96.

A transferência do contrato de arrendamento mercantil não descaracteriza essa operação, a partir da vigência da Resolução nº 980/84. Anteriormente, a Receita Federal tinha entendimento que a cessão do contrato descaracterizava o arrendamento mercantil, tendo em vista a omissão da Resolução nº 351/75.

Na cessão do contrato de arrendamento mercantil financeiro, em razão do ínfimo valor residual para opção de compra, a cessionária terá que pagar um valor à cedente para obter a cessão do contrato. Para a cessionária, o valor pago é aplicação de capital ativável, enquanto para a cedente representa receita tributável. Com isso, diminui a vantagem fiscal para a cessionária.

## **DESCARACTERIZAÇÃO DO ARRENDAMENTO MERCANTIL**

A aquisição, pelo arrendatário, de bens arrendados, em desacordo com as disposições da Lei nº 6.099/74, será considerada operação de compra e venda a prestação. O art. 10 da Resolução nº 2.309/96 dispõe que a operação de arrendamento mercantil será considerada como de compra e venda a prestação se a opção de compra for

exercida antes de decorrido o prazo mínimo estabelecido no art. 8º.

No caso de descaracterização, o preço de compra e venda será o total das contraprestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescido da parcela paga a título de preço de aquisição. O imposto de renda não recolhido será devido com acréscimo de juros, correção monetária, multa e demais penalidades legais (art. 11 da Lei nº 6.099/74).

O 1º CC decidiu que a rescisão contratual antes do término do prazo previsto nos contratos de arrendamento mercantil, conjugada com a aquisição antecipada dos bens, a teor das determinações contidas na Lei 6.099/74 e Resolução 980/84 permitem descaracterizar o contrato de arrendamento mercantil e caracterizá-lo como contrato de compra e venda (ac. nº 105-15.902/2006 no DOU de 09-04-08).

Há anos, o 1º C.C. vinha mantendo todos os processos em que a Receita Federal descaracterizava os contratos de arrendamento mercantil e considerava-os como de compra a prestações com fundamento em três fatos:

- a) prazo de contrato ser muito inferior à expectativa do tempo de vida útil do bem arrendado;
- b) valor residual para opção de compra irrisório;
- c) concentração do valor do contrato nas primeiras prestações.

Nos últimos anos, o 1º C.C. mudou de entendimento e passou a dar provimento aos recursos voluntários quando o fundamento da autuação fiscal era o prazo de contrato ser muito inferior à expectativa de vida útil do bem ou fixação de valor residual irrisório para opção de compra. Vide os Ac. nºs 101-86.902/94 no DOU de 19-10-95, 101-88.924/95 no DOU de 26-04-96, 103-13.404/93 no DOU de 16-02-95 e 103-13.745/93 no DOU de 28-03-95.

Muitas decisões do 1º C.C. foram reformadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais mas esta decidiu pelo Ac. nº CSRF/01-1.451/92 no DOU de 19-01-95 que é incabível a descaracterização da operação de arrendamento mercantil, para conceituá-la como compra e venda a prestação, sob pretexto de que nos contratos são fixados valores residuais mínimos, quando estão presentes todas as condições legais que regulem esse tratamento fiscal favorecido.

Só os processos que tenham como fundamento a concentração do pagamento do valor contratual nas primeiras contraprestações vem sendo mantidos pelo 1º C.C. Vide os Ac. nºs 101-85.131/93 no DOU de 08-05-95, 101-85.252/93 no DOU de 04-05-95, 101-85.469/93 no DOU de 12-05-95 e 103-13.537/93 no DOU de 16-02-95.

Em relação aos prazos dos contratos, desde a Lei nº 6.099/74 as Resoluções do Banco Central fixaram os prazos mínimos nos contratos para serem enquadrados como de arrendamento mercantil disciplinado por aquela Lei. De 1984 até 27-08-96 os prazos mínimos estavam fixados pelo art. 10 da Resolução BC nº 980/84. A partir de 28-09-96 os prazos mínimos estão estabelecidos no art. 8º da Resolução nº 2.309/96.

Em todos os processos fiscais em que a Receita Federal descaracterizou as operações de arrendamento mercantil com o argumento de que os prazos contratuais eram inferiores ao de vida útil dos bens, os prazos acordados eram iguais ou superiores aos mínimos estabelecidos na legislação. Isso prova que as autuações fiscais são improcedentes e sem base legal.

Quanto ao valor residual para opção de compra do bem pelo arrendatário, a Lei nº

6.099/74 não fixa o valor mínimo e nem os critérios para sua determinação, enquanto as Resoluções do Banco Central dão inteira liberdade aos contratantes para sua fixação. Tanto a revogada Resolução nº 980/84 como a Resolução nº 2.309/96 dispõem que os contratos de arrendamento mercantil devem conter cláusula que concede à arrendatária a opção de compra do bem arrendado, devendo ser estabelecido o preço para seu exercício ou critério utilizável na sua fixação.

Observe-se que a legislação, tanto a Lei nº 6.099/74 como as Resoluções do Banco Central, dão inteira liberdade aos contratantes para a fixação do valor para opção de compra. Se o valor residual é ínfimo, as contraprestações são maiores, mas isso não prejudica a arrecadação do imposto de renda porque a despesa da arrendatária será receita da arrendadora. Isso prova também que as autuações fiscais são improcedentes e sem base legal.

Por último, em relação à concentração dos valores dos contratos nas primeiras contraprestações, a Lei nº 6.099/74 e as Resoluções do Banco Central dão inteira liberdade aos contratantes para fixar o valor das contraprestações, ou seja, não impõem nenhuma restrição. A Portaria nº 113, de 26-02-88, permite que as contraprestações iniciais sejam maiores que as restantes. A única penalidade que a Portaria impõe quando ocorrer a concentração de valor nas primeiras contraprestações é a perda do direito de a arrendadora depreciar o bem com redução de 30% no prazo de vida útil normal do bem.

A concentração do valor contratual nas primeiras contraprestações também não prejudica a arrecadação fiscal porque a maior despesa da arrendatária irá corresponder a uma maior receita da arrendadora. As autuações fiscais em razão da concentração do valor nas primeiras prestações também são improcedentes e sem base legal.

Atualmente o 1º C.C. vem mantendo a tributação exclusivamente quando o contrato prevê a concentração de valores nos pagamentos das primeiras contraprestações do arrendamento mercantil. O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 105-9.716/95 (DOU de 03-12-96) que são indedutíveis as despesas realizadas em virtude de arrendamento mercantil, se o mesmo prevê concentração de pagamentos nos primeiros meses, por caracterizar abuso de forma. O valor residual garantido ínfimo não é motivo para o 1º C.C. manter a tributação.

O erro da legislação brasileira está em permitir deduzir, como custo ou despesa operacional, a totalidade das contraprestações do arrendamento mercantil. A dedução deveria ser, como nos outros países, só da parcela que corresponder aos encargos financeiros e a depreciação do período. O absurdo continua em razão das pressões da Associação Brasileira das Empresas de *Leasing* (ABEL), com o apoio do Banco Central.

Enquanto a legislação não for alterada, não adianta a Receita Federal fiscalizar as arrendatárias para descaracterizar os contratos de arrendamento mercantil. Isso equivale a dar “murro em ponta de faca”. Quando o Judiciário entender que essas autuações não têm qualquer base legal, todos os processos cairão.

A Receita Federal teria maior proveito se a fiscalização fosse dirigida para as sociedades de arrendamento mercantil para verificar, principalmente, se as perdas decorrentes do exercício da opção de compras pelas arrendatárias estão sendo amortizadas na forma da legislação.

O STJ editou a Súmula nº 293 em substituição a Súmula nº 263. Esta dizia que a cobrança antecipada do valor residual (VRG) descaracteriza o contrato de

arrendamento mercantil, transformando-o em compra e venda a prestação. A Súmula vigente diz:

A cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil.

A Súmula cancelada estava em conformidade com a Lei nº 6.099, de 1974, que dispõe sobre arrendamento mercantil. No arrendamento mercantil financeiro, o valor residual garantido é ínfimo, chegando ao absurdo de ser um por cento do valor da operação. Esse valor ínfimo é porque, no momento da operação, a empresa arrendatária já tem intenção de exercer a opção de compra do bem, tanto que nas empresas de capital aberto, a CVM manda registrar o bem no ativo.

## **DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS**

A partir da vigência da Lei nº 9.249, de 1995, a dedução de contraprestações de arrendamento mercantil exige a comprovação da necessidade de utilização dos bens arrendados para produção ou comercialização de bens e serviços (Súmula nº 79 da CSRF não vinculante no DOU de 14-12-12).

O inciso VIII do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, acrescido pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que para efeito de apuração de IRPJ e CSLL são vedadas as deduções de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo. O direito à depreciação cabe à arrendadora que é a proprietária do bem.

São indedutíveis na determinação do lucro real as despesas financeiras incorridas pela arrendatária em contratos de arrendamento mercantil. A indedutibilidade aplica-se aos valores decorrentes do ajuste a valor presente das obrigações (art. 48 da Lei nº 12.973 de 2014).

## **ARRENDAMENTO MERCANTIL NÃO SUJEITO À LEI 6.099**

O art. 46 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que na hipótese de operação de arrendamento mercantil que não estejam sujeitas ao tratamento tributário previsto pela Lei nº 6.099, de 1974, as pessoas jurídicas arrendadoras deverão reconhecer, para fins de apuração do lucro real, o resultado relativo à operação de arrendamento mercantil proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

O seu § 1º manda, caso seja necessário, ajustar o lucro líquido para apuração do lucro real no Lalur. O § 2º diz que as operações de arrendamento mercantil previstas no art. 46 aplicam-se somente quando há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo.

Pelo requisito exigido de transferência de riscos e benefícios da arrendadora para arrendatária e dispensa de instituição financeira com atividade específica, parece que a lei foi dirigida para a exploração de petróleo de profundidade. Com a lei as empresas fabricantes de equipamentos especiais podem fazer arrendamento mercantil com transferência de riscos para as operadoras arrendatárias.

A arrendatária pode computar, na determinação do lucro real, as contraprestações pagas ou creditadas mas a arrendadora reconhece o resultado que é a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e o somatório dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição ou construção dos bens arrendados.

Na base de cálculo de PIS e COFINS da arrendadora, o art. 57 da Lei nº 12.973, de 2014, manda computar o valor da contraprestação do arrendamento mercantil. A arrendadora pode calcular o crédito de PIS e COFINS sobre o valor do custo de aquisição ou construção dos bens arrendados, proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

---

# 22

## DESPESAS OU CUSTOS AMORTIZÁVEIS E NÃO AMORTIZÁVEIS

---

A Lei nº 6.404, de 1976, Lei das Sociedades por Ações, alterada pela Lei nº 11.638, de 2007, dispõe em seu art. 179, inciso V, que serão classificadas no ativo diferido as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configure tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional. Com isso, as despesas classificáveis no ativo diferido ficaram restritas.

A legislação do Imposto sobre a Renda permite à pessoa jurídica recuperar os recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período-base. Essa recuperação prevista nos artigos 324 do RIR/99 e seguintes será feita mediante amortização em cada período-base, computável na determinação do lucro real como custo ou encargo.

As aplicações de recursos mais comuns em despesas amortizáveis são:

- a) custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor;
- b) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio;
- c) custo de aquisição de patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação;
- d) despesas pré-operacionais e pré-industriais.

A Lei nº 11.638, de 2007, acresceu ao art. 179 da Lei nº 6.404, de 1976, o inciso VI (intangível) onde são classificados os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. Com isso, a maioria das despesas amortizáveis passa a ser classificada nesse grupo.

A quota de amortização dedutível em cada período-base será determinada pela aplicação da taxa anual de amortização sobre o valor original do capital aplicado ou das despesas registradas no ativo diferido, corrigido monetariamente. A partir de 01-01-96 está extinta a correção monetária do balanço.

A taxa anual de amortização será fixada tendo em vista o número de anos restantes de existência do direito ou o número de períodos-base em que deverão ser usufruídos os benefícios decorrentes das despesas registradas no ativo diferido ou intangível. Tratando-se de despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais, a amortização não poderá ser feita em prazo inferior a cinco anos (art. 327 do RIR/99).

**Lei nº 12.973 de 2014.** O art. 41 dessa lei dispõe que a amortização de direitos

classificados no ativo não circulante intangível é considerada dedutível na determinação do lucro real, desde que intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

O art. 11 daquela lei dispõe que para fins de determinação do lucro real, não serão computadas, no período de apuração em que incorridas, as despesas:

- I - de organização pré-operacionais ou pré-industriais, inclusive na fase inicial de operação, quando a empresa utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações; e
- I - de expansão das atividades industriais.

Aquelas despesas poderão ser excluídas na determinação do lucro real, em quotas fixas mensais e no prazo mínimo de cinco anos, a partir do início das operações ou da plena utilização das instalações, no caso do inciso I, e do início das atividades das novas instalações, no caso do inciso II.

## **CONSTRUÇÕES E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS**

É muito comum a pessoa jurídica locatária de imóvel fazer edificação ou benfeitoria em imóvel locado de terceiro. A contabilização dos custos das construções ou benfeitorias em terreno locado não está pacificamente definida.

O custo das construções ou benfeitorias para uso próprio, em terrenos locados ou arrendados, integra o Ativo Imobilizado e, por não contemplado nas exclusões legalmente previstas, deve ser corrigido monetariamente nos termos da legislação em vigor, conforme definiu o PN CST nº 868/71.

O parecerista argumentou que as construções ou benfeitorias para uso próprio, em terrenos locados, constituem bens que se destinam à exploração do objeto social ou à manutenção das atividades da pessoa jurídica e em decorrência integram o ativo imobilizado.

A legislação do Imposto sobre a Renda e também o art. 179 da Lei nº 6.404/76, quando dispõe que no ativo imobilizado são classificados os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da pessoa jurídica, ou exercidos com essa finalidade, estão se referindo aos bens próprios da empresa e não aos bens de terceiros.

As construções e benfeitorias em imóvel de terceiros não são bens suscetíveis de contabilização no ativo imobilizado, porque não pertencem à empresa. Aquele que edificar em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, as construções, mas tem direito à indenização, salvo se procedeu de má-fé, dispõe o art. 1.255 do Código Civil.

Para a pessoa jurídica locatária, os custos das construções e benfeitorias representam meras despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período-base. Essas despesas não representam bens materiais para a locatária. Para o proprietário do imóvel, as despesas efetuadas pelo locatário representam bens materiais que cresceram seu patrimônio.

A contabilização dos custos das construções e benfeitorias no ativo imobilizado da pessoa jurídica locatária ou a falta de contabilização daqueles custos no ativo imobilizado da pessoa jurídica locadora do imóvel representam distorções de balanços. Onde já se viu demonstrar no balanço, como bem do ativo imobilizado, um bem de terceiro.

Em nosso entender, os custos das construções e benfeitorias em imóvel de terceiros, quando não haja direito à indenização, deverão ser contabilizados no ativo intangível. Se os custos forem indenizáveis, a classificação mais adequada será no ativo circulante ou realizável a longo prazo.

A orientação da SRF em relação aos custos das construções e benfeitorias em imóveis de terceiros é a seguinte:

- a) os custos das construções ou benfeitorias devem ser contabilizados no ativo imobilizado da pessoa jurídica locatária à medida que os valores forem sendo pagos, creditados ou incorridos (PN CST nº 868/71);
- b) os custos das construções ou benfeitorias não indenizáveis, quando o contrato de locação tiver prazo determinado, poderão ser amortizados, tendo em vista o número de anos restantes da existência do contrato de locação (PN CST nº 869/71);
- c) os custos das construções ou benfeitorias em imóvel locado por prazo indeterminado, quando não indenizáveis, somente poderão ser depreciados na forma da lei (PN CST nº 104/75);
- d) os custos das construções ou benfeitorias indenizáveis somente poderão ser depreciados na forma da legislação (PN CST nº 210/73);
- e) os custos das construções ou benfeitorias em imóvel de sócios, acionistas, dirigentes ou participantes nos lucros da pessoa jurídica ou respectivos parentes ou dependentes deverão ser obrigatoriamente indenizados (PN CST nº 869/71);
- f) a pessoa jurídica locadora do imóvel contabilizará, no ativo imobilizado, o valor pago como indenização para a locatária (PN CST nº 210/73).

Em nosso entender, contrariando a orientação da SRF, os custos e benfeitorias em imóveis de terceiros teriam tratamento contábil e fiscal do seguinte modo:

- a) os custos das construções e benfeitorias não indenizáveis seriam contabilizados no ativo diferido da empresa locatária e no ativo imobilizado da locadora, quando pessoa jurídica;
- b) os custos das construções e benfeitorias indenizáveis seriam classificados no ativo circulante ou realizável a longo prazo da empresa locatária e no ativo imobilizado da locadora, quando pessoa jurídica;
- c) a pessoa jurídica locatária amortizaria os custos escriturados no seu ativo diferido, no prazo restante do contrato de locação quando determinado ou no prazo restante de vida útil quando a locação não tiver prazo determinado (PN CST nº 869/71 e 85/76);
- d) a locadora, quando pessoa jurídica, depreciaria os custos das construções e benfeitorias escriturados no seu ativo imobilizado, à taxa de 4% ao ano na forma da Portaria nº 417/76, desde a data em que a locatária fizer uso;
- e) na locadora, quando pessoa jurídica, a contabilização dos custos das construções e benfeitorias não indenizáveis teria como débito a conta do ativo imobilizado e a crédito da conta de receitas de aluguéis e resultados de exercícios futuros, na parte que corresponder aos períodos-base seguintes;
- f) na locadora, quando pessoa jurídica, a contabilização dos custos das construções e benfeitorias indenizáveis teria como contrapartida de lançamento a conta do passivo exigível;

- g) os valores registrados no ativo realizável da locatária e passivo exigível da locadora, relativamente aos custos das construções e benfeitorias indenizáveis, serão monetariamente corrigidos, salvo disposição contratual expressa em sentido contrário.

Ressalvadas as construções e benfeitorias especiais que servem unicamente para as finalidades da locatária, os custos das construções e benfeitorias não indenizáveis representam, para o locador, receitas de aluguéis realizadas antecipadamente. As receitas de arrendamento de bens imóveis contratados a preço certo e a longo prazo, recebidas antecipadamente, podem ser diferidas para os períodos-base de sua competência, conforme esclareceu o PN CST nº 11/76.

Se a pessoa jurídica proprietária do imóvel não contabilizar em seu ativo imobilizado os custos das construções e benfeitorias não indenizáveis, realizadas pela locatária, estará omitindo receitas de aluguéis.

O art. 53 do RIR/99 dispõe que serão também consideradas como aluguéis as benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se, **de acordo com o contrato**, fizerem parte da compensação pelo uso do bem ou direito. A lei precisa ser alterada para que as despesas de preservação dos bens cedidos, como pintura do prédio, não sejam consideradas como rendimento e as benfeitorias, não indenizáveis, úteis ao proprietário, após o término da locação, independente de constar ou não no contrato como compensação pelo uso do bem, sejam consideradas como rendimento.

Aquele art. 53 do RIR/99 surgiu com o art. 23 da Lei nº 7.713 de 1988. As palavras benfeitorias e melhoramentos estão empregadas no sentido de utilidade futura para o proprietário do imóvel. Se a locatária construir barracão para alojamento de operários, não se trata de benfeitoria sujeita a imobilização pela locadora do terreno porque não tem utilidade futura para esta.

Se a locatária construir prédio industrial ou comercial, ainda que não conste no contrato como compensação pelo uso do bem, a empresa locadora terá que contabilizar os custos da construção no seu ativo imobilizado em contrapartida a conta de receita, se tiver cláusula de não indenizar os custos. A receita poderá ser rateada pelo prazo restante do contrato de locação.

O 1º C.C., por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício da Delegacia de Julgamento em processo envolvendo o lançamento do imposto de renda **na fonte** sobre os valores despendidos na construção de prédio industrial em terreno pertencente a sócio da empresa, cedido em regime de comodato por prazo determinado (ac. nº 104-20.576/2005 no DOU de 15-06-05).

O art. 579 do Código Civil dispõe que o comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. O imóvel é coisa não fungível porque não pode ser substituído por outro da mesma espécie, qualidade e quantidade na forma do art. 85 do Código. No comodato de imóvel a devolução terá que ser feita com o mesmo imóvel.

Tratando-se de recurso de ofício, a Delegacia de Julgamento tinha decidido a favor da empresa, isto é, considerou improcedente o auto de infração. O Conselho de Contribuintes considerou correta a decisão de primeira instância. As duas decisões foram corretas.

A legislação do imposto de renda considera como aluguéis as benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, sem indenização. Aquele que edifica em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, as construções; se procedeu de

boa fé, terá direito a indenização (art. 1255 do Código Civil). Com isso, a empresa que edifica em terreno de seu sócio, se o valor da construção não fizer parte da compensação pelo uso do imóvel, o sócio terá que indenizar a empresa pelo valor do gasto. Quando a empresa construir em terreno locado de seu sócio e este não fizer o ressarcimento do valor da construção, o PN nº 869, de 1971, considera o fato como distribuição disfarçada de lucros.

O valor da construção em terreno de sócio, sem indenização, constitui rendimento de aluguel da pessoa física, mas não tem incidência do imposto de renda na fonte porque o rendimento deve ser rateado pelo prazo da locação ou empréstimo. Neste caso, o aluguel é considerado recebido antecipadamente, podendo ser apropriado nos anos-calendário aos quais pertencem, pelo regime de competência na forma do PN nº 11, de 1976. Os lançamentos do imposto de renda devem ser efetuados em nome da pessoa física no período de comodato pelo regime de competência.

O 1º C.C. decidiu que o fato de as benfeitorias passarem ao final do contrato, do patrimônio da empresa para o da pessoa do locador, constitui forma de alienação por valor notoriamente inferior ao de mercado, mas não está caracterizada a distribuição disfarçada de lucros, posto que o contrato não expirou e nem se encerrou no ano-calendário de 1997 (ac. nº 107-08.245/2005 no DOU de 05-04-06).

A decisão foi equivocada porque pelo Código Civil as benfeitorias realizadas pela empresa no imóvel locado de sócio passam a ser propriedade do locador imediatamente e não no final do contrato. A Delegacia de Julgamento tinha dado provimento à impugnação e recorreu de ofício.

O 1º C.C., pelo ac. nº 107-07.522/2004 (DOU de 02-03-05), decidiu que não há ilegalidade alguma no Lançamento de Ofício que não acatou procedimento da Recorrente de amortizar as benfeitorias pelo prazo do contrato de leasing, quando o correto é a amortização pelo prazo de vida útil do bem.

O recurso voluntário foi negado por unanimidade de votos mas entendemos que a decisão é incorreta porque, tanto na modalidade de arrendamento mercantil como na locação convencional, a despesa de amortização das benfeitorias, no prazo contratual, pela arrendatária deve, obrigatoriamente, corresponder à receita de aluguel de igual valor no mesmo prazo na arrendadora.

Não tem base legal, por exemplo, no contrato de arrendamento ou locação de terreno por dez anos, a arrendatária, ao construir um prédio industrial, ter que amortizar a benfeitoria em 25 anos enquanto a arrendadora fica obrigada a reconhecer a receita de aluguel do montante da benfeitoria em dez anos.

O PN nº 868, de 1971, definiu que o custo das construções ou benfeitorias para uso próprio, em terrenos locados ou arrendados, integra o Ativo Imobilizado e, por não contemplado nas exclusões legalmente previstas, deve ser corrigido monetariamente nos termos da legislação em vigor. Na época, a correção monetária obrigatória era só do Ativo Imobilizado. Se a obrigatoriedade da correção monetária fosse somente para o Ativo Diferido, certamente, o parecerista definiria corretamente que as benfeitorias em terrenos de terceiros devem ser contabilizados no Ativo Diferido.

O PN nº 869, de 1971, definiu que os custos das construções ou benfeitorias não indenizáveis, quando o contrato de locação tiver prazo determinado, poderão ser amortizados, tendo em vista o número de anos restantes da existência do contrato de locação. Quando o prazo de locação for indeterminado, o PN nº 104, de 1975, manda

depreciar no prazo de vida útil do bem. O acórdão do 1º C.C. ignorou a orientação correta da Receita Federal.

**Renúncia de indenização ou de retenção das benfeitorias.** O art. 1.255 do CC dispõe: aquele que edifica em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, as construções; se procedeu de boa-fé, terá direito a indenização.

A legislação do imposto de renda considera as benfeitorias e construções efetuadas pela locatária em terreno locado como rendimento de aluguel para a locadora pessoa física ou jurídica, caso tenha cláusula de renúncia à indenização das benfeitorias e construções.

O STJ emitiu a Súmula nº 335 onde diz que nos contratos de locação, é válida a cláusula de renúncia à indenização das benfeitorias e ao direito de retenção. Essa súmula decorreu de inúmeros litígios decididos pelo STJ em pedidos de indenização de locatárias pelas benfeitorias realizadas em imóvel locado. Para evitar litígios é indispensável constar nos contratos a cláusula de renúncia à indenização pelas benfeitorias e construções feitas.

## CUSTO DE AQUISIÇÃO DE DIREITOS DE USO

A pessoa jurídica poderá computar na determinação do lucro real, em cada período-base, a quota de amortização do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha prazo limitado em decorrência de lei ou contrato.

A empresa que, por exemplo, adquire a patente de invenção ou fórmula de fabricação poderá amortizar o custo no prazo restante de proteção do privilégio. A patente tem proteção de 15 anos a partir da data do depósito do pedido de privilégio. Assim, se a pessoa jurídica adquire a patente de invenção, para fabricação de determinado aparelho, quando faltam apenas sete anos para cair no domínio público, a amortização do capital aplicado será feita em sete anos.

O custo de aquisição de marca não é amortizável porque o registro é prorrogável por períodos de dez anos sucessivamente, por quanto tempo desejar. Isso significa que a marca poderá ter proteção indefinidamente, desde que observado o Código de Propriedade Industrial.

O 1º C.C. decidiu, todavia, que o fato de ter sido o uso da marca, prorrogado, não impede que usuário se reconheça no direito de amortizar o valor dispendido com a sua utilização, dentro do prazo de vigência do contrato existente, ante a periodicidade típica do registro no INPI (Ac. nº 101-81.519/91 no DOU de 08-08-91).

Não são igualmente amortizáveis os custos de aquisição de: direitos de uso de telefone (PN CST nº 108/78); direito de exploração de água mineral sem prazo determinado (PN CST nº 14/84); direito de exploração de linhas de ônibus, clientelas de distribuição de leite, gás combustível etc. Os custos de aquisição desses direitos somente poderão ser amortizados se o prazo de utilização estiver limitado por lei ou contrato.

O custo de aquisição de direito que ocorre com frequência é o pagamento a título de luvas ou semelhantes na locação de imóvel ou exploração de fundos de comércio. O valor pago deverá ser contabilizado no ativo imobilizado e somente poderá ser amortizado nos casos em que o exercício de tal direito tenha prazo determinado, conforme esclareceu o ADN CST nº 21/76.

## CUSTO DE AQUISIÇÃO OU DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARE

A pessoa jurídica que adquirir programa de computador elaborado por terceiro ou desenvolver o programa na própria empresa deverá escriturar o custo no ativo imobilizado. A IN nº 4, de 30-01-85, fixou em cinco anos o prazo mínimo admissível para amortização de custos e despesas de aquisição ou desenvolvimento dos programas.

Tratando-se de aquisição do direito de uso do programa por tempo determinado, o custo de capital aplicado deverá ser amortizado no número de anos restantes de existência do direito de uso (arts. 325 a 327 do RIR/99). Assim, se o direito de uso é de três anos, a amortização do custo de aquisição será feita nesse período.

Os gastos com implantação de programas de computador devem ser capitalizados para que sejam depreciados no prazo de vida útil e não lançados como despesas do próprio exercício em que foram adquiridos (Ac. do 1º C.C. nº 105-3.511/89 no DOU de 17-05-90 e 103-09.493/89 no DOU de 23-01-90).

Entendemos que as despesas de manutenção dos programas de computador podem ser escrituradas diretamente como despesas operacionais porque são necessárias, mas não aumentam a utilidade nem a vida útil do bem. Num país como o Brasil em que a legislação fiscal e a trabalhista mudam constantemente, não teria sentido escriturar os gastos com a manutenção dos programas de computador no ativo. Todavia, o fisco não tem entendimento pacífico a respeito.

## DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS E PRÉ-INDUSTRIAIS

A Lei nº 11.941, de 2009, revogou o inciso V do art. 179 da Lei nº 6.404, de 1976, onde dispunha que serão classificados no diferido as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão para o aumento do resultado de mais de um exercício social.

Com a revogação do ativo diferido, o art. 41 da Lei nº 12.973, de 2014, leva a entender que as despesas pré-operacionais são classificados no ativo não circulante intangível ao dispor que a amortização de direitos classificados nessa conta é considerada dedutível na determinação do lucro real.

O parágrafo único do art. 11 daquela lei dispõe que as despesas pré-operacionais ou pré-industriais poderão ser excluídas para fins de determinação do lucro real, em quotas fixas mensais e no prazo mínimo de cinco anos. A palavra **excluídas** foi mal empregada porque é usada para excluir valor adicionado no Lalur. Na contabilidade usa-se a palavra **deduzir**. A não ser que a Lei nº 12.973, de 2014, manda contabilizar as despesas pré-operacionais no resultado, com adição no Lalur e posterior exclusão em cinco anos. O art. 72 da IN nº 1.515, de 24-11-14, manda fazer o controle no Lalur.

As despesas pré-operacionais das empresas comerciais ou de serviços de pequeno porte representam valores insignificantes, que geralmente são contabilizados diretamente na conta de resultados do próprio período-base. As despesas mais comuns são as de legalização nos órgãos de registros.

As despesas pré-industriais, ao contrário, são maiores e podem atingir valores de grande vulto quando a fase pré-industrial demandar vários anos. Neste período todas as despesas serão contabilizadas no ativo diferido, inclusive as despesas administrativas e financeiras. As depreciações de veículos e máquinas utilizados na fase pré-

industrial também serão escrituradas no diferido.

As despesas não dedutíveis deverão ser escrituradas em contas específicas, sendo que as posteriormente amortizadas e lançadas ao resultado serão adicionadas na determinação no lucro real (PN CST nº 110/75).

As transações não operacionais realizadas na fase pré-operacional ou pré-industrial deverão ter seus resultados, positivos ou negativos, apurados no próprio período-base para efeitos de lucro real, conforme definiu o PN CST nº 110/75. Assim, se a empresa alienar veículo na fase pré-industrial, o resultado deverá ser apurado no próprio período-base e declarado no exercício financeiro correspondente.

Aquela orientação não é aceita pela maioria dos estudiosos da contabilidade. Estes entendem que qualquer resultado eventual obtido com uso de ativos, utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento na fase pré-industrial ou pré-operacional, deve ser contabilizado no ativo diferido. As receitas financeiras auferidas com aplicações de recursos ainda não utilizados deverão ser lançadas como deduções de despesas financeiras escrituradas no ativo diferido.

As IN nºs 54/88, 65/89 e 125/91, que dispunham sobre a contabilização das despesas e receitas na fase pré-operacional das empresas, foram consideradas revogadas pela IN nº 79, de 01-08-00. No livro de Perguntas e Respostas editado pela Receita Federal em 2000, no nº 202 foram aproveitadas algumas partes das Instruções revogadas.

A resposta diz que, durante o período que anteceder o início das operações sociais ou a implantação do empreendimento inicial, a pessoa jurídica deverá apurar o saldo conjunto das despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas, o qual terá o seguinte tratamento:

- a) se devedor, será acrescido ao saldo da conta de gastos a amortizar, do ativo diferido;
- b) se credor, será diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base.

Caso o saldo credor, referido em "b", exceda o total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base, o excesso líquido do exercício não poderá ser diferido.

No livro de Perguntas e Respostas editado a partir de 2001 não conta aquela orientação. A Solução de Consulta nº 86 da 7ª RF (DOU de 01-06-01) diz que a orientação da IN nº 54, de 1988, perdeu a eficácia com a extinção da correção monetária do balanço. Com isso, as receitas e despesas financeiras devem compor o resultado tributável do período em que incorridas, sem possibilidade de confrontação com as despesas pré-operacionais do mesmo período, que se integram ao ativo diferido para posterior amortização.

Aquela decisão não tem base legal porque a empresa na fase inteiramente pré-operacional não apura o resultado porque todas as despesas são contabilizadas no ativo diferido, inclusive as remunerações dos administradores, salários dos empregados administrativos, tributos etc. A extinção da correção monetária do balanço em nada alterou. A orientação era aplicável ainda que o saldo da correção monetária do balanço fosse devedor e tivesse receita financeira ou esta ser maior que o saldo credor da correção monetária. Em qualquer caso não ocorria a tributação no próprio ano porque a Instrução permitia diferir o saldo credor conjunto se fosse maior que o valor das despesas pré-operacionais incorridas no ano.

A COSIT decidiu que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem registrar no ativo diferido o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo. Sendo positiva, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício (Solução de Divergência nº 32 no DOU de 05-08-08). Idem nº 45 no DOU de 04-12-08.

O CARF decidiu que as receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional devem constituir elemento subtrativo das despesas pré-operacionais incorridas, cabendo tributação, apenas, na situação em que o total dessas receitas exceda o montante dessas mesmas despesas pré-operacionais (ac. nº 1302-00.143 DOU de 22-02-11 e 1802-00.650 no DOU de 26-04-11).

No último acórdão o CARF negou, por unanimidade de votos, o recurso de restituição/compensação do saldo negativo de IRPJ dizendo que não basta comprovar as retenções do imposto, sem comprovar a tributação das receitas. Se o valor da receita financeira era menor que o valor das despesas pré-operacionais do ano-calendário não há como comprovar a tributação das receitas. A decisão é absurda.

As despesas pré-operacionais ou pré-industriais poderão ser amortizadas a partir do início das operações, vedada a amortização em prazo inferior a cinco anos. No primeiro ano de operação as amortizações deverão ser proporcionais aos meses de operação (PN CST nº 110/75).

O PN CST nº 110/75 admite o método linear, crescente ou decrescente para cálculo das taxas de amortização, mas determina que a quota máxima em cada período-base é de 20%. Essa determinação obriga o uso do método linear se a empresa quiser amortizar as despesas pré-operacionais em cinco anos.

Quando, na fase inicial de operação, a empresa utilizar parcialmente os equipamentos e as instalações, o art. 325, inciso II, letra e, do RIR/99 permite diferir parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo diferido na fase pré-operacional. O PN CST nº 15/81 esclareceu que o procedimento é de observância facultativa. O Parecer vai mais longe ao permitir o diferimento de parte dos custos fixos incorridos na fase operacional com utilização parcial de equipamentos e instalações.

O registro das despesas pré-operacionais na conta de ativo diferido, para posterior amortização, foi introduzido pela Lei nº 4.506/64 como uma faculdade para evitar a decadência da compensação de prejuízo fiscal. Posteriormente vieram os PN nºs 364/71, 72/75 e 110/75 que mandaram obrigatoriamente registrar tais gastos no ativo diferido para posterior amortização.

Aquela polêmica deixou de existir a partir do advento do art. 179 da Lei nº 6.404/76 que determina a classificação dos gastos pré-operacionais no ativo diferido. O 1º C.C., todavia, decidiu no Ac. nº 105-2.867/88 (DOU de 31-05-89) que improcede a exigência tributária que torne obrigatória a ativação dos valores despendidos em despesas incorridas na fase anterior à exploração das atividades da pessoa jurídica, sendo-lhe facultado levar ao resultado do exercício os gastos dessa natureza. No mesmo sentido a decisão no Ac. nº 108-04.178/97 (DOU de 08-10-97).

---

# 23

## DEPRECIÇÃO DE BENS

---

O art. 15 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que o custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 ou prazo de vida útil não superior a um ano.

A importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo imobilizado resultante de desgastes pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal, poderá ser computada como custo ou despesa operacional. A parcela da depreciação dos bens utilizados na produção será computada como custo dos produtos enquanto a depreciação dos demais bens será escriturada como despesa operacional. O RIR/99 cuida da depreciação em seus arts. 305 a 323.

A depreciação será deduzida pela empresa que suporta o encargo econômico do desgaste ou da obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem. Assim, por exemplo, no caso de arrendamento mercantil o desgaste do bem é suportado pela empresa de arrendamento e não pela empresa arrendatária que utiliza o bem. Por outro lado, o desgaste econômico do bem poderá ser suportado pela empresa que apenas usa o bem sem ser proprietária. Isso ocorre quando o locatário é obrigado pelo contrato a devolver um bem novo idêntico.

A quota de depreciação é apropriável a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir. O bem do ativo imobilizado em estoque, no almoxarifado, não poderá ser depreciado. A depreciação por obsolescência é difícil de ser provada a não ser em equipamentos como o de processamento de dados.

O montante acumulado das quotas de depreciação, em qualquer hipótese, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem, corrigido monetariamente. O cálculo das quotas de depreciação foi alterado a partir da vigência do Decreto-lei nº 1.598/77.

A parcela do custo de aquisição do bem, corrigido monetariamente, que não estiver depreciado na época em que o bem se tornar imprestável ou cair em desuso, será computada na determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou baixa do bem. A empresa de arrendamento mercantil, de que trata a Lei nº 6.099/74, não poderá computar, na determinação do lucro real, a diferença a menor apurada entre o valor contábil residual do bem arrendado e o seu preço de venda quando a arrendatária exercer a opção de compra.

Com relação a bens de impossível individualização, a baixa dos que se tornarem imprestáveis poderá ser feita excluindo-se do ativo imobilizado, em primeiro lugar, os

bens postos em uso há mais tempo, como faculta o PN nº 214/73.

Os encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, ocorridos durante a fase pré-operacional, deverão ser escriturados no ativo diferido para posterior amortização no prazo mínimo de 5 anos.

## BENS DEPRECIÁVEIS

Podem ser depreciados todos os bens físicos sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, tais como móveis, máquinas, equipamentos, instalações, veículos, edifícios, construções, benfeitorias, projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos etc.

Os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado cedidos em comodato são dedutíveis desde que o empréstimo dos referidos bens seja usual no tipo de operações, transações ou atividades da comodante e não mera liberalidade (PN CST nº 19 de 29-08-84).

Como exemplos de atividades em que as empresas emprestam os bens em comodato podem ser citadas as de fabricação de bebidas e sorvetes e a de distribuição de derivados de petróleo. Assim, os refrigeradores para sorvetes e as bombas de gasolina podem ser depreciados.

O 1º C.C. decidiu que se o empréstimo gratuito dos bens não foi efetuado por mera liberalidade, mas como ato usual e necessário ao bom desempenho da atividade da pessoa jurídica, é pertinente a despesa com depreciação (Ac. nº 101-91.362/97 no DOU de 19-11-97). A recorrente foi a fabricante de refrigerantes Coca-Cola.

Não será admitida quota de depreciação sobre custo de aquisição do terreno, prédios ou construções não utilizados na produção de rendimentos e de bens que normalmente aumentam de valor com o tempo como obras de arte ou antiguidades.

Se o valor do terreno não estiver separado do valor da edificação que sobre ele existir, deverá ser providenciado o destaque para que seja admitida quota de depreciação do valor da construção ou edifício. Para isso, o contribuinte se servirá de laudo de avaliação para determinar os valores do terreno e das construções (PN nº 14/72). O valor da construção destacado na escritura de aquisição do imóvel, se não for baseado em laudo de avaliação, nem sempre poderá servir de base para depreciação. Não fosse assim, por ocasião da aquisição poderia ser atribuído valor maior para a construção e menor para o terreno que não é depreciável.

O 1º C.C. bem decidiu pelo Ac. nº 105-5.874/91 (DOU de 30-10-91) que deve ser admitida a dedução de encargo de depreciação sobre benfeitorias, calculada com base em laudo elaborado por profissional do ramo de avaliação de imóveis, ainda que emitido após o lançamento *ex officio*, ou seja, na fase litigiosa. Vide no mesmo sentido os Ac. nº 103-11.037/91 no DOU de 31-07-92 e 103-11.806/91 no DOU de 17-08-92.

O valor das construções ou benfeitorias realizadas, sem direito a indenização, em terreno alugado com prazo indeterminado, poderá ser depreciado (PN nº 104/75). A taxa de depreciação, neste caso, é de 4% ao ano de acordo com a Portaria nº 417/76.

O PN nº 126/75 declara indedutíveis, como custo ou encargo de pessoa jurídica, as quotas de depreciação relativas a imóveis cedidos, para fins residenciais, a sócios, diretores, administradores e empregados. O parecer admite excepcionalmente a dedução daquelas despesas para estabelecimentos que não tenham condições de

operacionalidade sem o fornecimento de habitação às pessoas mencionadas.

O 1º C.C. decidiu que é descabido o cômputo, na determinação do lucro real, de despesas de depreciação de vasilhames, garrafeiras e engradados, bens que não perdem valor com o tempo, justificando-se, em vez disso, as baixas, por quebras (Ac. nº 103-12.075/92 no DOU de 17-08-92).

A C.S.R.F. decidiu nos Ac. nºs 01-02.178/97, 01-02.179/79 e 01-02.180/97 (DOU de 15-10-97) que os vasilhames e engradados, inobstante possam ser classificados como bens fungíveis, sujeitos à imobilização, podem ser depreciados, por falta de previsão legal proibitiva.

A CSRF decidiu pelo ac. nº 01-05.417/2006 (DOU de 07-08-07) que tendo em vista a sistemática adotada pelo mercado de bebidas, mediante a fungibilidade das garrafas e garrafeiras enviadas e recebidas pelas fábricas, distribuidores e pontos de vendas, não se pode precisar quais desses bens efetivamente se encontram com a empresa, se novo ou usado. Em razão disso não é possível o registro da depreciação, pela perda de valor, enquanto não ocorrer o efetivo perecimento por quebra.

O art. 13 da lei nº 9.249/95 dispõe que as despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis que não estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços são indedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

## **PLANTAS FRUTÍFERAS**

Os custos das plantas de corte como cana, eucalipto, pinus etc, são apropriados ao resultado através da exaustão, enquanto as que produzem frutos como café, laranja, seringueira etc., são depreciáveis no prazo de vida útil. Estas últimas devem ser contabilizadas no ativo imobilizado.

Na época em que estava em vigor a correção monetária das demonstrações financeiras, a fiscalização da Receita Federal autuava as empresas em que a plantação de cana não estava contabilizado no ativo imobilizado, por falta de correção monetária. Com a extinção da correção monetária, as formas de contabilização no ativo não têm efeitos tributários. O correto seria contabilizar no ativo realizável a longo prazo.

## **TAXA ANUAL DE DEPRECIAÇÃO**

A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos. A lei determina que a Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.

A Receita Federal, através da IN nº 162, de 31-12-98, e IN nº 130, de 10-11-99, fixou o prazo de vida útil e a taxa de depreciação da maioria dos bens utilizados pelas pessoas jurídicas em seu ativo imobilizado. A taxa anual de depreciação vai de 4% para edificações até 50% para correias transportadoras ou de transmissão. A Instrução discriminou os bens com bastante minúcia.

O prazo de vida útil de computadores e periféricos (*hardware*) para fins de depreciação, está fixado em cinco anos pela IN nº 4, de 30-01-85. A mesma Instrução fixou em cinco anos o prazo para amortização de custos e despesas de aquisição ou desenvolvimento de logiciais *software*, utilizadas em processamento de dados.

As máquinas que trabalham com corrosivos têm depreciação mais intensa, o mesmo ocorrendo com veículos que trabalham nas pedreiras, empresas de terraplenagem, serrarias, cerâmicas etc. O desgaste provocado pelo uso intensivo ou anormal dos bens, de acordo com o PN nº 192/72, poderá determinar a adoção de taxas especiais de depreciação, devendo o contribuinte comprovar a adequação das taxas que utilizar ou, em caso de dúvida, justificá-las com base em laudo técnico expedido por órgão oficial competente.

No caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto poderá solicitar perícia ao Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo.

Quando o registro do imobilizado for feito por conjunto de instalações ou equipamentos, sem especificação suficiente para permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem, e o contribuinte não tiver elementos para justificar as taxas médias adotadas para o conjunto, será obrigado a utilizar as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrem o conjunto.

O § 3º do art. 309 do RIR/99 admite, como opção, forma diferente de cálculo da quota de depreciação dos bens aplicados exclusivamente na exploração de minas, jazidas e florestas, cujo período de exploração total seja inferior ao tempo de vida útil desses bens, caso em que a taxa de depreciação poderá ser fixada em função do prazo da concessão ou do contrato de exploração ou volume de produção de cada ano e sua relação com a possança conhecida da mina ou dimensão da floresta explorada.

Respeitados os limites, mínimos de tempo e máximo de taxas, a pessoa jurídica tem a faculdade de computar ou não a depreciação dos bens do ativo em qualquer percentual. A omissão ou o uso de taxas normais ou inferiores, em um ou mais exercícios, não pressupõe renúncia do direito à utilização de taxas de depreciação acelerada, quando for o caso. Se a empresa adotar, porém, qualquer taxa de depreciação inferior à permitida, as importâncias não apropriadas não poderão ser recuperadas posteriormente através da utilização de taxas superiores às máximas anualmente permitidas para cada exercício e cada bem em especial (PN nº 79/76). Assim, por exemplo, se a empresa adquirir uma máquina depreciável pela taxa de 10% ao ano e por alguns exercícios não apropriar a depreciação ou apropriá-las pela taxa de 5%, não poderá, nos exercícios seguintes, apropriá-la pela taxa de 20% ou 15%. Não perderá, entretanto, o direito de apropriar 100% de depreciação sobre o valor do bem corrigido monetariamente.

## **EXCLUSÃO DO ENCARGO NO LALUR**

O 1º C.C. decidiu que o limite máximo de registro contábil das depreciações representa uma faculdade ao contribuinte, que pode dimensionar tal valor mensal para menos. Incabíveis ajustes extracontábeis no LALUR, bem como retificações após

o início da ação fiscal (ac. nº 101-95.786/2006 no DOU de 23-02-07).

A decisão é correta porque o LALUR foi instituído pelo art. 8º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e o seu § 2º dispõe:

§ 2º Os registros contábeis que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão feitos no LALUR.

Uma despesa incorrida não lançada por erro contábil pode ser excluída no LALUR. Assim, se a empresa não contabilizou aluguel do estabelecimento pago em 2006 e o engano foi constatado no final de 2007, pode lançar a despesa em 2007 como ajuste de exercício anterior e retificar a declaração do ano-calendário de 2006 para excluir a despesa no LALUR.

Uma despesa não incorrida mas que a lei permite computar na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não pode ser excluída no LALUR, ainda que não lançada como despesa na contabilidade. A depreciação não é despesa incorrida mas uma faculdade concedida por lei porque uma máquina pode durar trinta anos e a lei permite depreciar em dez anos, tanto que o art. 305 do RIR/99 dispõe que **poderá** ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso.

A parcela da depreciação acelerada por incentivo fiscal não é despesa incorrida mas é excluída no LALUR porque a lei que a institui assim determina.

A variação cambial passiva não é despesa incorrida porque com a flutuação cambial a perda pode ser revertida, mas o art. 377 do RIR/99 permite computá-la na determinação do lucro real utilizando o termo **poderão ser deduzidas**. Não sendo despesa incorrida mas uma faculdade concedida por lei, a variação cambial passiva não contabilizada no resultado não pode ser excluída no LALUR.

A variação cambial passiva tanto não é despesa incorrida que até o advento do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, não constituía despesa dedutível antes da liquidação, ainda que as taxas cambiais eram fixadas pelo Governo e nunca ocorria a reversão da perda.

A despesa incorrida tem prazo decadencial de cinco anos na determinação do lucro real, o que não ocorre com a variação cambial passiva. A empresa pode passar dez anos sem efetuar o ajuste cambial na escrituração contábil e não perde a dedutibilidade da despesa.

**Lei nº 12.973 de 2014.** O § 15 do art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, acrescido pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela calculada com base no § 3º (fixada pela Receita Federal), a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real, observando-se o disposto no § 6º.

O lobby venceu. A exclusão da diferença no Lalur beneficia as concessionárias de serviços públicos, principalmente as de energia elétrica. Ocorrerá distribuição de lucros não tributados. Pode ensejar planejamento tributário depreciando as máquinas em 1% e excluindo 9% no Lalur. O PN nº 79, de 1976, faculta o uso de taxas inferiores à permitida, sem perda do direito de depreciar 100% do valor do bem. A exclusão no Lalur não se aplica para a amortização e exaustão.

## GERADORES DE ENERGIA ELÉTRICA

O art. 37 da Lei nº 11.196, de 2005, dispõe que a diferença entre o valor do encargo decorrente das taxas anuais de depreciação fixadas pela Receita Federal do Brasil e o valor do encargo contabilizado decorrente das taxas anuais de depreciação fixadas pela legislação específica aplicável aos bens do ativo imobilizado, exceto terrenos, adquiridos ou construídos por empresas concessionárias, permissionárias e autorizadas de geração de energia elétrica, poderá ser excluída do lucro líquido para a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. O disposto naquele artigo aplica-se somente para os bens novos adquiridos ou construídos a partir de 22-11-05 até 31-12-13.

O art. 41 da Lei nº 12.865, de 2013, alterou a redação do § 1º do art. 37 da Lei nº 11.196, de 2005, para aplicar o benefício somente aos bens novos adquiridos ou construídos destinados a empreendimentos cuja concessão, permissão ou autorização tenha sido outorgada a partir de 10-10-13 até 31-12-18.

O total da depreciação acumulada, incluindo a contábil e a fiscal, não poderá ultrapassar o custo do bem. A partir do período de apuração em que for atingido o limite, o valor da depreciação registrada na escrituração contábil será adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, com baixa do mesmo valor no LALUR.

## MICRORREGIÕES DA SUDENE E SUDAM

O art. 31 da Lei nº 11.196, de 2005, instituiu a depreciação acelerada para os bens adquiridos nos anos-calendário de 2006 a 2013 pelas pessoas jurídicas que tenham projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrados em setores de economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional.

A depreciação acelerada é somente para o cálculo do IRPJ, não se aplicando para a CSLL, e consiste na depreciação integral no próprio ano da aquisição, através do LALUR. A fruição daquele benefício fiscal está condicionada à fruição do benefício de redução de 75% do IRPJ de que trata o art. 1º da MP nº 2.199-14, de 2001. As microrregiões alcançadas serão definidas em regulamento.

A depreciação acelerada do art. 31 foi regulamentada pelo Decreto nº 5.988, de 2006. O Decreto nº 8.296, de 15-08-14, deu nova redação ao art. 1º do Decreto nº 5.988, de 2006, dizendo bens adquiridos de 01-01-2006 a 31-12-2018.

## INCENTIVO À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA

O art. 17 da Lei nº 11.196, de 2005, instituiu a depreciação acelerada, calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, multiplicada por dois, sem prejuízo da depreciação normal de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para efeito de apuração do IRPJ.

O total da depreciação acumulada, incluindo a contábil e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem. A partir do momento em que for atingido o limite de 100%, o valor da depreciação registrado na escrituração contábil deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e baixa no LALUR.

O art. 4º da Lei nº 11.774, de 2008, alterou a redação do art. 17, inciso III, da Lei nº 11.196, de 2005, mudando de depreciação acelerada para depreciação integral, no próprio ano de aquisição, e estendeu o benefício fiscal para a CSLL.

A depreciação acelerada do art. 17 da Lei nº 11.196, de 2005, foi regulamentada pelo Decreto nº 5.798, de 2006, alterado pelo Decreto nº 6.909, de 2009.

## **FABRICANTES DE VEÍCULOS E AUTOPEÇAS**

O art. 11 da Lei nº 11.774, de 2008, concedeu para as empresas industriais fabricantes de veículos e de autopeças o direito à depreciação acelerada, calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, multiplicada por quatro, sem prejuízo da depreciação normal das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, relacionados em regulamento, adquiridos entre 01-05-08 e 31-12-10, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente. O benefício fiscal é aplicável somente para o IRPJ, não se aplicando para a CSLL. Uma máquina depreciável à taxa de 10% por ano, na contabilidade fará a depreciação de 10% e no LALUR excluirá 40%. O Decreto nº 6.701, de 2008, regulamentou a lei.

## **VEÍCULOS PARA TRANSPORTE DE MERCADORIAS, VAGÕES, LOCOMOTIVAS ETC.**

O art. 1º da Lei nº 12.788, de 2013, permite a depreciação acelerada de veículos automóveis para transporte de mercadorias e de vagões, locomotivas, locotratores e tênderes previstos da TIPI, que tenham sido adquiridos ou objeto de contrato de encomenda entre 01-09-12 e 31-12-12.

A depreciação acelerada será calculada pela aplicação da taxa usualmente admitida multiplicada por três, sem prejuízo de depreciação contábil. O prazo de quatro meses para aquisição ou encomenda de bens para fazer jus à depreciação acelerada indica que o benefício foi dirigido para grande empresa.

## **FABRICANTES DE BENS DE CAPITAL**

O art. 12 da Lei nº 11.774, de 2008, concedeu para as empresas fabricantes de bens de capital, sem prejuízo da depreciação normal, o direito à depreciação acelerada, calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, multiplicada por quatro, das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, adquiridos entre 01-05-08 e 31-12-10, destinados ao ativo imobilizado para emprego em processo industrial do adquirente. O benefício é somente para o IRPJ, não se aplicando para a CSLL. Uma máquina depreciável à taxa de 10% por ano, na contabilidade fará a depreciação de 10% e no LALUR excluirá 40%. O Decreto nº 6.701, de 2008, regulamentou a lei.

## **DEPRECIÇÃO DE BENS ADQUIRIDOS ENTRE 16-09-12 E 31-12-12**

O art. 4º da Lei nº 12.794, de 2013, concedeu depreciação acelerada para máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos novos relacionados em regulamento,

adquiridos ou objeto de contrato de encomenda entre 16-09-12 e 31-12-12. A lei foi omissa em relação à taxa de depreciação acelerada a ser aplicada. O Decreto nº 7.854, de 04-12-12, trouxe os códigos da TIPI cujos bens fazem jus ao benefício. O prazo exíguo de aquisição leva a entender que o benefício fiscal foi dirigido para determinada empresa.

## HOTELARIA

A pessoa jurídica que explore a atividade de hotelaria poderá utilizar depreciação acelerada incentivada de bens móveis do ativo imobilizado, adquiridos a partir de 03-01-08 até 31-12-10, para efeito de cálculo do IRPJ. O incentivo fiscal não é aplicável para a CSLL (art. 1º da Lei nº 11.727, de 2008).

A parcela da depreciação acelerada será igual ao valor da depreciação de cada bem calculada pela taxa fixada na legislação. Assim, se a depreciação normal é de 10% por ano, a parcela da depreciação a ser excluída no LALUR, também, será de 10%.

A IN nº 122, de 30-11-89, veio admitir que seja computado, como custo ou despesa operacional, o valor de aquisição de guarnições de cama, mesa e banho e a louça, utilizados por empresas que exploram serviços de hotelaria, restaurantes e atividades similares.

## FORMAS, MOLDES E FACAS PARA CALÇADOS

A IN nº 104, de 29-07-87, veio admitir, como integrante do custo de produção da indústria calçadista, o valor de aquisição de formas para calçados e o de facas e matrizes (moldes), estas últimas utilizadas para confecção de partes de calçados.

## BENS ADQUIRIDOS USADOS

Não existia critério para cálculo das quotas de depreciação de bens adquiridos depois de usados. Para não incorrer em sanção fiscal, muitas empresas utilizavam taxas de depreciação aplicáveis aos bens novos.

Um critério razoável e objetivo para depreciar os bens adquiridos depois de usados foi adotado pela IN nº 103 de 17-10-84. A depreciação poderá ser feita considerando como prazo de vida útil o maior dentre os seguintes:

- a) metade do prazo de vida útil admissível para o bem adquirido novo;
- b) restante da vida útil do bem, considerada esta em relação à primeira instalação para utilização.

Assim, por exemplo, uma máquina depreciável pela taxa de 10% ao ano, se adquirida após 8 anos de uso, poderá ser depreciada em cinco anos aplicando a taxa de 20% ao ano. Aqui prevalece o critério da letra a porque o prazo de vida útil é maior que pelo outro critério.

Um veículo, cuja vida útil for de 60 meses de acordo com a IN nº 162/98, adquirido após 20 meses de uso poderá ser depreciado nos 40 meses restantes. Nesta hipótese a depreciação será feita de acordo com a letra b porque aplicando o critério da letra a o prazo de depreciação seria de 30 meses.

A única dificuldade que ainda persiste para encontrar a taxa de depreciação de

bens adquiridos usados é quando o vendedor do bem desconhece a data em que o bem foi posto em uso pela primeira vez. Isso poderá ocorrer quando o bem já teve mais de um proprietário, inclusive comerciantes de bens usados.

## BAIXA DE PARTES E PEÇAS SUBSTITUÍDAS

Na substituição de partes e peças em decorrência de reparos ou conservação de bens do ativo imobilizado, a maior dificuldade consistia em determinar o valor de baixa das partes e peças substituídas. Era praticamente impossível determinar o custo de aquisição das partes substituídas porque a aquisição dos bens é feita no todo e não em partes.

O PN CST n° 22/87 definiu que a pessoa jurídica poderá determinar o valor de baixa das partes e peças substituídas mediante aplicação do percentual de depreciação correspondente à parcela não depreciada do bem, sobre o custo de substituição das partes e peças. Assim, se o custo de substituição de um motor de caminhão foi de \$ 100.000 quando o veículo já se encontra depreciado em 80%, o valor de baixa do motor substituído será de 20% sobre \$ 100.000 = 20.000. A contabilização poderá ser feita diretamente do seguinte modo:

Ativo Imobilizado	D	C
Veículos	80.000	
Despesas Operacionais		
Manutenção de Veículos	20.000	
Caixa		100.000

O valor de \$ 80.000, contabilizado como custo adicional do bem, poderá ser depreciado no prazo restante de vida útil do veículo. Se o bem estiver totalmente depreciado, o valor de \$ 100.000 poderá ser depreciado no período do novo prazo de vida útil esperado em virtude da substituição do motor.

Na determinação do percentual da parte não depreciada, o Parecer manda considerar, além das depreciações normais e aceleradas, a depreciação incentivada relativa ao bem, registrada na parte B do LALUR, corrigida monetariamente.

O critério adotado pelo PN n° 22/87 consta agora no art. 346, § 2°, do RIR/99. Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado só devem ser ativados quando ocorrer aumento da vida útil superior a um ano. Caso contrário serão escriturados como despesas operacionais.

As empresas, dificilmente, aplicam o PN n° 22, de 1987, para lançar como Ativo Imobilizado partes e peças substituídas porque o 1° C.C. tem, pacificamente, decidido que os gastos com reformas ou consertos, destinados a manter o bem em condições normais de funcionamento, quando o Fisco não comprovar que o prazo de vida útil estimado restou aumentado em mais de um ano, são admitidas como despesas operacionais. Vide os ac. nos. 101-91.801/1998 no DOU de 29-06-99, 103-21.6871/2004 no DOU de 05-10-04, 105-15.068/2005 no DOU de 07-03-06 e CSRF/01-03.510/2001 no DOU de 18-03-03.

## DEPRECIÇÃO ACELERADA EM FUNÇÃO DO TURNO DE OPERAÇÃO

A legislação do imposto de renda prevê dois tipos de depreciação acelerada: a depreciação acelerada em função do número de horas diárias de operações de bens móveis, inclusive máquinas e veículos, e a depreciação acelerada concedida como incentivo fiscal. A depreciação acelerada, em função do número de horas trabalhadas, tem os seguintes coeficientes (art. 312 do RIR/99):

- 1) coeficiente 1,0 para um turno de 8 horas de operação;
- 2) coeficiente 1,5 para dois turnos de 8 horas de operação;
- 3) coeficiente 2,0 para três turnos de 8 horas de operação.

Uma máquina industrial com taxa de depreciação normal de 10% ao ano se trabalhar diariamente 16 horas poderá ser depreciada em 15%, enquanto se trabalhar 24 horas poderá ser depreciada em 20% ao ano. O contribuinte poderá comprovar a operação da máquina em mais de um turno por meio do cartão de ponto do operador e dos demais empregados ou comparando a produção diária com a capacidade de produção da máquina em um turno de 8 horas diárias ou ainda por qualquer outro meio de prova eficiente.

Os hotéis e pousadas que adotarem, em relação aos bens móveis do ativo imobilizado, os coeficientes de depreciação acelerada em função do número de horas diárias de operação, deverão comprovar o número de horas efetivas de utilização dos bens. Na impossibilidade daquela comprovação, a utilização dos coeficientes de aceleração poderá ser efetuada na proporção da taxa média mensal de ocupação da capacidade de hospedagem, devidamente comprovada (IN nº 821 de 12-02-08).

A depreciação acelerada com a finalidade de incentivar a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos é concedida para determinadas indústrias ou atividades. As taxas de depreciação usualmente admitidas poderão ser multiplicadas por um coeficiente fixado em lei, sem prejuízo da depreciação normal.

A quota de depreciação acelerada por incentivo fiscal, a partir da vigência do Decreto-lei nº 1.598/77, não é escriturada no livro comercial e constitui exclusão do lucro líquido mediante lançamento no livro de Apuração do Lucro Real. Assim, por exemplo, se a empresa tem o benefício da depreciação acelerada para máquina depreciável à taxa normal de 10%, ao ano que opera em um turno de 8 horas, além de escriturar no livro Diário a depreciação normal de 10% poderá lançar no livro de Apuração do Lucro Real, como exclusão na determinação do lucro real, a quota da depreciação incentivada (art. 313 do RIR/99).

O total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a acelerada, computado na determinação do lucro real, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem. A partir do período em que for atingido aquele limite, o valor da depreciação normal, registrado na contabilidade, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinar o lucro real.

Os coeficientes de depreciação acelerada em função do número de horas diárias de operação e em função de incentivos fiscais, de acordo com o PN nº 95/75, são cumulativos, facultada a utilização de ambos ao mesmo tempo, não podendo, em qualquer hipótese, o montante total da depreciação ultrapassar o custo de aquisição do bem. Assim, por exemplo, se a empresa trabalha 16 horas por dia, no livro Diário será escriturada a quota de depreciação de máquina de 15% ao ano e no LALUR a

quota de 15% se a depreciação incentivada for de 100% da depreciação normal, considerando a depreciação normal da máquina de 10% ao ano, ou seja, 15% em dois turnos de trabalho.

Na baixa de bem do Ativo Imobilizado, por qualquer motivo, o saldo da depreciação acelerada incentivada, existente na parte B do LALUR, será adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real (art. 418, § 2º, do RIR/99).

O PN nº 19/82 decidiu que a partir do momento em que o total da depreciação acumulada na escrituração comercial e no livro fiscal atingir o valor do bem monetariamente corrigido, o valor da depreciação escriturada na contabilidade e que for adicionado na parte A do livro fiscal, será baixado na parte B.

O não-cumprimento das condições impostas na concessão do benefício fiscal para depreciação acelerada importará na perda do favor concedido, exigindo-se o recolhimento da diferença do imposto acrescido dos encargos legais.

Uma vez revogado o ato concessivo do incentivo fiscal, por inadimplência do beneficiário, a Fazenda Pública poderá constituir o crédito tributário, contando-se o prazo decadencial de cinco anos a partir da notificação, feita pelo CDI ao interessado, da citada revogação (PN CST nº 9 de 30-04-84).

Como a depreciação acelerada é uma antecipação de despesas, na maioria dos casos, a revogação do ato concessivo do incentivo fiscal implicará na cobrança só de juros e multa de mora e correção monetária sobre o imposto de renda postergado.

Com exceção da depreciação acelerada concedida por incentivo fiscal, a empresa não poderá computar na determinação do lucro real o encargo da depreciação não escriturado no livro Diário (PN nº 96/78). Assim, a quota de depreciação não contabilizada na escrituração mercantil não poderá ser excluída do lucro líquido mediante a escrituração do livro de Apuração do Lucro Real.

## **EMPRESAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL**

A depreciação de bens objeto de contratos de arrendamento mercantil celebrados a partir de 30-07-84 está regulada pela Portaria nº 140, de 27-07-84, alterada pelas Portarias nº 431, de 23-12-87, e 113, de 26-02-88, e pelo disposto na Portaria nº 564, de 03-11-78, no que não for incompatível com aquelas. Vide maiores informações no Capítulo – Arrendamento Mercantil de Bens.

A Receita Federal definiu através do PN nº 8, de 04-08-92, que nas hipóteses de renovação do contrato de arrendamento mercantil, ou seja, de devolução do bem, seguida de novo contrato de arrendamento, a arrendadora deverá proceder às depreciações pelo prazo restante de vida útil do bem, tendo por base o seu valor contábil.

## **DEPRECIAÇÃO DE BENS ATIVADOS PELO FISCO**

Deve-se permitir ao contribuinte o direito à depreciação dos bens imobilizados pela fiscalização, sob o fundamento de que ele só não os depreciou pelo fato de não estarem em seu ativo permanente, conforme decisão do 1º C.C. no Ac. nº 103-09.242/89 (DOU de 10-10-89). No mesmo sentido os Ac. nºs 103-09.508/89 (DOU de 23-01-90) e 101-79.374/89 (DOU de 03-05-90).

## **DEPRECIÇÃO NA MUDANÇA DE LUCRO PRESUMIDO PARA LUCRO REAL**

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 108-07.986/2004 (DOU de 30-12-04) que a pessoa jurídica que voltar ao regime de tributação com base no lucro real em substituição ao lucro presumido, deve considerar como utilizadas as quotas de depreciação que seriam cabíveis nos anos-calendário em que optou pelo lucro presumido, como se nesses anos-calendário estivesse sujeita à tributação com base no lucro real. O recurso voluntário foi negado por maioria de votos, tendo sido vencidos três conselheiros.

A mudança do regime de tributação de lucro presumido para o lucro real ocorre com muita frequência, mas a legislação não dispõe de forma expressa que a depreciação de bens do ativo imobilizado incorreu nos anos-calendário em que a pessoa jurídica foi tributada pelo lucro presumido.

O PN nº 33, de 1978, ao examinar a situação das pessoas jurídicas que voltam ao regime de tributação com base no lucro real esclarece que quando não houver registros contábeis, o balanço de abertura deverá tomar o custo dos bens do ativo imobilizado e dos investimentos, considerando como utilizadas as quotas de depreciação, amortização e exaustão. O entendimento tem amparo jurídico porque a depreciação decorre tanto por desgaste físico do bem como pela obsolescência e que no regime de lucro presumido há presunção legal de que a base de cálculo do tributo, obtida pela aplicação do percentual sobre a receita bruta, é lucro líquido após deduzidos todos os custos e despesas operacionais, inclusive as depreciações de bens do ativo imobilizado.

O art. 74 da Lei nº 8.383/91 instituiu a tributação das remunerações ou benefícios indiretos concedidos pelas pessoas jurídicas a seus administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou para terceiros e regulou a dedutibilidade de tais benefícios na apuração do lucro real. O RIR/99 trata do regime tributário dos benefícios indiretos nos seguintes artigos:

- I - art. 43, inciso XVII – tributação na pessoa física;
- II - art. 358 – dedutibilidade;
- III - art. 622 – aplicação da tabela de tributação na fonte;
- IV - art. 675 – tributação exclusiva na fonte.

A legislação que trata do regime tributário das remunerações ou benefícios indiretos é bastante confusa porque entra em casuísmo quando deveria ser regra mais geral. Com isso, o pagamento de benefícios indiretos para beneficiários não elencados na relação não estão sujeitos à regra. O art. 358 do RIR/99 que tem a redação repetida no art. 622 dispõe o seguinte:

Art. 358. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

- I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:
  - a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;
  - b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;
- II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagas diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:
  - a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;
  - b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;
  - c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;
  - d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no inciso I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes, observado o disposto no art. 622.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respec-

tivos valores, exclusivamente na fonte, observado o disposto no art. 675.

§ 3º Os dispêndios de que trata este artigo terão o seguinte tratamento tributário na pessoa jurídica:

- I - quando pagos a beneficiários identificados e individualizados, poderão ser dedutíveis na apuração do lucro real;
- II - quando pagos a beneficiários não identificados ou beneficiários identificados e não individualizados (art. 304), são indedutíveis na apuração do lucro real, inclusive o imposto incidente na fonte de que trata o parágrafo anterior.

Note-se que são elencados como beneficiários das remunerações indiretas exclusivamente os administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou terceiros. O sócio ou acionista que não seja administrador ou diretor não está na lista. Um engenheiro, advogado, ou outro funcionário graduado pode ser equiparado a gerente ou assessor? Isso dá margem a litígios judiciais.

A lei é, também, casuismo em relação à natureza dos benefícios. No art. 358 do RIR/99 estão listados os gastos com contraprestação de arrendamento mercantil, aluguel ou encargos de depreciação de veículo ou imóvel utilizado pelas pessoas listadas, os gastos com alimentos, clubes e assemelhados, salários e encargos sociais de empregados cedidos para aquelas pessoas. A lei deveria ser mais genérica para abranger todos os pagamentos pessoais dos beneficiários.

O Parecer Normativo nº 11, de 30-09-92, que está em parte superado pelo RIR/99, diz que o art. 74 da Lei nº 8.383/91 listou, de forma exemplificativa e genérica, as diversas hipóteses de benefícios e vantagens alcançados, citando despesas de supermercados e anuidades de colégios que não se encontram na lei.

Em relação aos beneficiários, o Parecer da Receita Federal esclareceu que estão excluídos deste regime de tributação os benefícios e vantagens quando concedidos a empregados não integrantes das categorias funcionais expressamente previstas no dispositivo legal citado.

## **DEDUTIBILIDADE NA PESSOA JURÍDICA**

Os gastos com benefícios indiretos elencados no art. 358 do RIR/99 são dedutíveis na apuração do lucro real quando pagos a beneficiários identificados e individualizados. O § 3º daquele artigo dispõe que quando pagos a beneficiários não identificados ou beneficiários identificados e não individualizados, são indedutíveis na apuração do lucro real, inclusive o imposto incidente na fonte como exclusivo.

A lei, para efeitos de indedutibilidade, deveria dizer simplesmente beneficiários não identificados mas incluiu beneficiários identificados e não individualizados. Isso porque o beneficiário é identificado ou não é identificado. Não há beneficiários identificados em grupo mas sim não identificados individualmente.

O art. 358 do RIR/99 que tem origem no art. 74 da Lei nº 8.383/91 diz que os dispêndios são indedutíveis só na apuração do lucro real. O art. 13 da Lei nº 9.249/95 dispõe que, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as deduções das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Aquelas duas leis são até conflitantes porque uma considera indedutíveis os pa-

gamentos, por exemplo, das contraprestações de arrendamento mercantil ou aluguel de bens móveis ou imóveis de uso pessoal do diretor e a outra permite a dedução quando o beneficiário estiver identificado.

O § 3º do art. 358 do RIR/99 dispõe que a indedutibilidade dos benefícios indiretos é na apuração do lucro real mas a fiscalização da Receita Federal quando lavra auto de infração e notificação de lançamento para o imposto de renda tem, sistematicamente, utilizado a mesma base de cálculo na cobrança da CSLL sob o argumento de tratar-se de mero reflexo.

As remunerações indiretas pagas a beneficiários identificados são dedutíveis na pessoa jurídica, ainda que o imposto de renda na fonte tenha sido pago como exclusivo mediante aplicação da alíquota de 35% sobre o rendimento reajustado.

A dedutibilidade dos benefícios indiretos não está vinculada à forma de retenção do imposto, isto é, se como antecipação ou como exclusivo na fonte. A inobservância da identificação dos beneficiários ou a falta de adição dos valores aos salários ou remunerações determina a retenção do imposto como exclusivo na fonte. A inobservância é de uma ou outra condição, mas não são cumulativas. Com isso, se o beneficiário foi identificado mas os benefícios não foram adicionados às remunerações, o imposto é exclusivo na fonte mas as despesas são dedutíveis.

É bastante comum a empresa transferir funcionário do nível de gerência para filial e assumir a despesa de aluguel residencial por determinado período. O valor desse aluguel é tributável na declaração do funcionário ou como exclusivamente na fonte, mas é inteiramente dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro porque essa despesa é necessária à manutenção da atividade produtora de receitas da empresa.

Em outra situação, a empresa assume a despesa de aluguel de imóvel de lazer do gerente. O valor pago constituirá rendimento tributável na declaração de rendimentos do beneficiário ou como exclusivamente na fonte, mas é indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, porque essa despesa não está intrinsecamente relacionada com a produção ou comercialização de bens ou serviços, na forma do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

A partir de 01-01-96, nem todo benefício indireto tributado na declaração de rendimentos do beneficiário ou como exclusivo na fonte constituirá despesa ou custo dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social. Aqui está o ponto de divergência de entendimento. Alguns entendem que qualquer benefício indireto tributável na declaração do beneficiário ou como exclusivo na fonte continua dedutível como custo ou despesa operacional. Outros entendem que os benefícios indiretos enquadrados nos incisos II ou III do art. 13 da Lei nº 9.249/95 que não tiverem relação com a produção ou comercialização de bens ou serviços da empresa são indedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social.

Do ponto de vista da justiça fiscal, qualquer benefício indireto dado a empregado que não seja administrador deveria ser integralmente dedutível, desde que tributado na forma do art. 74 da Lei nº 8.383/91. A imperfeição é da legislação e isso gera situações curiosas porque o art. 13 da Lei nº 9.249/95 não abrange todos os benefícios indiretos do art. 74 da Lei nº 8.383/91, mesmo porque as despesas listadas no art. 13 são taxativas enquanto o PN nº 11, de 30-09-92, definiu que as despesas listadas no art. 74 são exemplificativas e genéricas.

Se, por exemplo, a pessoa jurídica paga a mensalidade do clube de golfe de seu gerente e adiciona o valor desse benefício indireto ao salário, essa despesa é dedutível, ainda que não tenha relação com a produção ou comercialização de bens ou serviços, porque não está listada nos incisos II e III do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

Entre os vários benefícios indiretos concedidos pelas empresas, uns têm os beneficiários perfeitamente identificados como ocorre com os pagamentos de aluguéis de imóveis residenciais, mensalidades de clubes ou escolas dos filhos etc. Outros são de difícil ou impossível identificação dos beneficiários como ocorre com o uso de veículos da pessoa jurídica. Uma empresa média ou grande com 10, 20 ou 50 veículos, se destinar 10% desses veículos para uso exclusivamente particular dos sócios, administradores ou funcionários, não é possível o fisco identificá-los, principalmente porque a fiscalização da Receita Federal ocorre um ou dois anos após o encerramento do período-base. É bastante comum as empresas médias terem veículos de uso exclusivo dos familiares dos sócios que não trabalham na empresa mas a identificação por parte do fisco é impossível.

Em relação à utilização de veículos, algumas poucas empresas seguem a orientação do PN nº 11/92, ou seja, considerando como salário indireto a depreciação dos dias não úteis tais como sábados, domingos e feriados. Essas empresas correm mais risco de serem autuadas pela fiscalização que as demais porque consideram dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro ou consideram indedutível somente para o imposto de renda.

Se a empresa admite que o seu administrador ou funcionário leva o veículo para utilização nos sábados, domingos e feriados e considera como salário indireto a depreciação desses dias, terá que ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro porque a depreciação desses dias não tem relação com a produção ou comercialização de bens ou serviços. É preferível não fazer o rateio que fazê-lo mal porque a prova de que o veículo é utilizado para fins particulares dos administradores ou empregados cabe ao fisco. O contribuinte não é obrigado a fazer prova negativa nesse tipo de despesa.

Se o fisco autuar a empresa sem fazer a prova de que o veículo é utilizado, total ou parcialmente, para fins particulares do administrador ou empregado, ainda que perca no 1º C.C., a empresa deverá recorrer ao Poder Judiciário para evitar a formação de jurisprudência absurda como a que o contribuinte terá que fazer a prova negativa de que não usa o veículo para fins particulares.

## **TRATAMENTO DOS BENEFÍCIOS INDIRETOS NAS PESSOAS FÍSICAS**

O art. 622 do RIR/99 determina que os benefícios indiretos integram a remuneração dos beneficiários para efeito de cálculo do imposto de renda na fonte, mediante aplicação da tabela progressiva. O art. 675 do RIR/99, todavia, dispõe que a falta de identificação do beneficiário das remunerações e vantagens indiretas e a não-incorporação ao salário dos beneficiários, implicará em tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de 35%.

A pessoa jurídica, ao pagar a remuneração indireta, poderá optar por uma das três formas de tributação:

- I - adicionar os benefícios indiretos à remuneração mensal para cálculo do im-

- posto na fonte, a título de antecipação, mediante aplicação da tabela;
- II - identificar o beneficiário das remunerações indiretas e tributar como exclusivo na fonte mediante aplicação da alíquota de 35%;
  - III - não identificar o beneficiário e tributar os benefícios indiretos como exclusivo na fonte mediante aplicação da alíquota de 35%.

Em razão da incidência de outros encargos, principalmente da contribuição previdenciária para o INSS, muitas empresas preferem identificar o beneficiário e tributar as vantagens indiretas como exclusivo na fonte. A falta de identificação do beneficiário aumenta o ônus tributário porque a despesa torna-se indedutível. Não há a possibilidade de aplicar a tabela de fonte e não incluir os benefícios indiretos no informe anual de rendimentos das pessoas físicas.

A alíquota da tributação exclusiva na fonte é 35% mas terá que ser aplicada sobre o rendimento reajustado, fato que eleva a alíquota efetiva para 53,84%. A fórmula para encontrar o coeficiente de reajustamento está na Instrução Normativa nº 4/80, ou seja,  $100 \div (100 - \text{alíquota do imposto})$ . Como a alíquota do imposto é de 35% temos  $100 \div (100 - 35) = 100 \div 65 = 1,538461$ .

Se o valor do benefício indireto pago é de R\$ 100.000,00 o rendimento reajustado será de R\$ 153.846,10. Aplicando a alíquota de 35% sobre o rendimento reajustado, o imposto a ser recolhido é de R\$ 53.846,10.

Quando, em 1991, o art. 74 da Lei nº 8.383 instituiu a tributação dos benefícios indiretos, a alíquota de tributação exclusiva na fonte era de 33% sem reajuste de rendimento porque a alíquota máxima da tabela de imposto era de 25%. Com isso, a alíquota de 33% era a de 25% reajustada. Em 1995, a alíquota máxima da tabela passou para 35% e por essa razão a alíquota de tributação exclusiva na fonte dos benefícios indiretos foi aumentada para 35% com reajustamento de rendimento. Com a redução da alíquota máxima da tabela para 25% ou 27,5% não houve redução da alíquota de tributação exclusiva na fonte dos benefícios indiretos, fato que implica em alíquota de penalização.

O 1º C.C., ao julgar a exigência do imposto de renda na fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados, decidiu ser incabível a tributação do "fringe benefits" atribuídos à administradores de empresas quando os rendimentos destas estão submetidos ao regime de tributação com base no Lucro Presumido. Inaplicável à espécie a exigência fiscal lastreada em legislação que rege a tributação das Pessoas Jurídicas Obrigadas a Apuração e Tributação de seus resultados com base no Lucro Real (ac. nº 102-45.402/2002 no DOU de 29-11-02).

A decisão é justa se analisada do ponto de vista da isenção do imposto de renda na distribuição do lucro presumido mas não está de acordo com a lei. O art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991, dispõe que integrarão a remuneração dos beneficiários os benefícios indiretos elencados nos incisos I e II, sem fazer distinção se a fonte pagadora é tributada pelo lucro real ou presumido. O art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, veio dispor sobre a tributação exclusiva na fonte dos pagamentos a beneficiário não identificado. A dedutibilidade ou indedutibilidade na determinação do lucro real prevista no § 3º do art. 358 do RIR/99 não cita base legal porque não consta naqueles dois artigos de leis.

## TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE DE BENEFÍCIOS INDIRETOS

O 1º CC, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício, dizendo

que há de ser afastada a hipótese de incidência exclusiva do imposto de renda na fonte delineada pela Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, se identificado o beneficiário do pagamento e/ou comprovada a causa e a efetiva realização da operação (ac. nº 101-96.513/2008 no DOU de 10-09-08). Vide ac. 104-23.268/08 no DOU de 18-03-09.

A Delegacia de Julgamento deu provimento à impugnação e o 1º CC manteve a decisão de 1ª instância. A decisão mostra que identificado o beneficiário do pagamento é incabível a tributação exclusiva na fonte, independente da comprovação da causa e da efetiva realização da operação.

O 1º CC decidiu que é incabível o lançamento a título de imposto de renda exclusivamente na fonte sobre as parcelas correspondentes a salários indiretos que deixaram de ser adicionados nas respectivas folhas de pagamentos e não incorporaram a base de cálculo do imposto retido mensalmente sobre os salários dos administradores (ac. nº 101-96.195/2007 no DOU de 09-09-08).

A Solução de Consulta Interna COSIT nº 11, de 2013, decidiu que o registro contábil de despesa amparada em nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, além da exigência do IRPJ (em face da glosa da despesa inexistente ou não comprovada), a cobrança pelo fisco do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, salvo comprovação pelo fisco do efetivo pagamento.

## **BENEFÍCIOS INDIRETOS DOS ASSALARIADOS EM GERAL**

Alguns benefícios indiretos dos assalariados em geral, de longa data, têm previsão para tributação como remunerações dos beneficiários. O art. 43 do RIR/99 dispõe que são tributáveis como rendimentos do trabalho assalariado os seguintes benefícios concedidos pelos empregadores:

- I - aluguel de imóvel ocupado pelo empregado e pago pelo empregador a terceiros, ou a diferença entre o aluguel que o empregador paga pela locação do imóvel e o que cobra a menos do empregado pela respectiva sublocação;
- II - valor locativo de cessão do uso de bens de propriedade do empregador;
- III - pagamento ou reembolso do imposto ou contribuição que a lei prevê como encargo do assalariado;
- IV - prêmio de seguro individual de vida do empregado pago pelo empregador, quando o empregado é o beneficiário do seguro, ou indica o beneficiário deste;
- V - despesas ou encargos pagos pelos empregadores em favor do empregado.

O caso mais comum que ocorre nas empresas é o pagamento de aluguel de imóvel em decorrência da transferência temporária de funcionários. Nesta hipótese, muitas pessoas jurídicas preferem considerar as despesas como indedutíveis, sem incluí-las na base de cálculo do imposto de renda na fonte. Preferem correr o risco de autuação que pagar todos os encargos incidentes sobre a remuneração indireta.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 102-30.118/95 (DOU de 25-09-95) que a tributação da pessoa física do sócio ou diretor, com base no § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, em relação a veículos devidamente ativados na empresa, cabe à fiscalização provar que os veículos estão à disposição do beneficiário em atividades particulares em substituição a outro meio de transporte que o contribuinte deveria manter às suas expensas.

---

# 25

## PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS

---

A partir do ano-calendário de 01-01-97 está revogada a dedução, na determinação do lucro real, da provisão para créditos de liquidação duvidosa de que tratava o art. 43 da Lei nº 8.981, de 1995. A dedutibilidade da provisão foi substituída pela dedução das perdas no recebimento de créditos, disciplinadas pelos arts. 9º a 12 da Lei nº 9.430, de 1996 (arts. 340 a 343 do RIRI/99). O art. 9º dispõe que poderão ser registrados como perda os créditos:

- I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;
- II - sem garantia, de valor:
  - a) até R\$ 5.000,00, por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
  - b) acima de R\$ 5.000,00 até R\$ 30.000,00, por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;
  - c) superior a R\$ 30.000,00, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
- III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias.
- IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º (redação do art. 8º da Lei nº 13.097 de 2015).

A parcela do crédito cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial poderá, também, ser deduzida como perda.

Para os contratos inadimplidos a partir de 08-10-14 (data de publicação da MP nº 656) poderão ser registrados como perda os créditos (art. 8º da Lei nº 13.097 de 2015):

- I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada no Poder Judiciário;
- II - sem garantia, de valor:
  - a) até R\$ 15.000,00, por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

- b) acima de R\$ 15.000,00 até R\$ 100.000,00, por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, mantida a cobrança administrativa ; e
- c) superior a R\$ 100.000,00, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
- III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, de valor:
  - a) até R\$ 50.000,00, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e
  - b) superior a R\$ 50.000,00, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e
- IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º.

## VALOR POR OPERAÇÃO

O art. 24 da IN nº 93, de 24-12-97, define o termo **por operação**. Nas transações mercantis, a operação, será caracterizada pela emissão da fatura, mesmo que englobe mais de uma nota fiscal. Se a empresa emitiu uma fatura e respectiva duplicata de R\$ 6.000,00 correspondente a duas notas fiscais de venda de R\$ 3.000,00 cada uma, o valor da operação é de R\$ 6.000,00 para efeito dos limites do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996. No caso de contrato de mútuo de dinheiro de R\$ 40.000,00 para pagamento em dez prestações de R\$ 4.000,00 o valor da operação é de R\$ 40.000,00 menos as parcelas pagas.

A resposta à pergunta nº 120 do livro editado em 2007 pela Receita Federal diz que os limites de que trata a legislação serão sempre calculados sobre o valor total da operação, ainda que tenha honrado uma parte do débito, o devedor esteja inadimplente de um valor correspondente a uma faixa abaixo da que se encontra o valor total da operação. Assim, a empresa fez venda no valor de R\$ 6.000,00 para pagamento em três prestações de R\$ 2.000,00. Se o cliente pagou duas prestações e ficou inadimplente da última prestação, a Receita Federal considera o crédito de valor acima de R\$ 5.000,00.

Aquele entendimento contraria o texto literal da lei e, também, o seu objetivo. Quando a lei dispõe que poderão ser registrados como perda os créditos, sem garantia, de valor até R\$ 5.000,00, por operação, vencidos há mais de seis meses, se houve pagamento de parte do valor da transação e o saldo não liquidado é inferior àquele limite, não há créditos vencidos, por operação, acima de R\$ 5.000,00. Se numa venda de R\$ 35.000,00 para pagamento em dez prestações, a falta de pagamento da última prestação de R\$ 3.500,00 necessitasse de ação judicial para cobrança, o objetivo da lei ficaria frustrado porque o custo de cobrança judicial seria maior que o valor do crédito a receber.

A IN nº 93, de 1997, diz que para os fins de se efetuar o registro da perda, os créditos serão considerados pelo seu valor original acrescidos de encargos moratórios em razão da sua não liquidação, considerados até a data da baixa. Essa determinação é absurda porque, com exceção das instituições financeiras, as demais empresas não contabilizam os encargos moratórios sobre créditos vencidos. Mesmo que contabilizasse, o art. 11 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a sua exclusão na determi-

nação do lucro real, independente de cumprir o prazo para baixa da perda.

O crédito de valor superior a R\$ 30.000,00 somente poderá ser deduzido como perda, na determinação do lucro real, após um ano de seu vencimento e desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento. O limite de valor é razoável para que a dedução como perda fique condicionada à propositura de cobrança judicial.

Os créditos com garantia, isto é, aqueles provenientes de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais, qualquer que seja o valor, só poderão ser deduzidos como perdas quando vencidos há mais de dois anos e desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias.

Quando a dedução da perda estiver condicionada ao início da cobrança judicial do crédito, ocorrendo a desistência da cobrança pela via judicial antes de decorridos cinco anos da data do vencimento do crédito, a perda registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido, na apuração do lucro real do período-base em que ocorrer a desistência. Nesta hipótese, o imposto será considerado como postergado desde o período-base da dedução da perda.

## **EMPRESA FALIDA, EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL OU CONCORDATÁRIA**

No caso de crédito com pessoa jurídica em processo falimentar, em concordata ou em recuperação judicial, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou do deferimento do processamento da concordata ou recuperação judicial, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito (redação do § 4º do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 13.097 de 2015).

Aquele § 4º foi redigido sem observar as determinações das leis de falência, concordata e liquidação extrajudicial ao condicionar a dedução das perdas à adoção dos procedimentos judiciais necessários para o recebimento dos créditos. Após a decretação da falência ou liquidação extrajudicial a lei veda entrar com ação judicial para cobrança de créditos. Se o crédito não estava vencido na data da decretação não é possível cumprir a condição do § 4º.

A COSIT expediu a Solução de Divergência nº 4, de 03-06-02 (DOU de 05-06-02) dizendo que os créditos decorrentes de aplicações financeiras, em entidades submetidas ao procedimento de liquidação extrajudicial, seguem as mesmas regras de dedutibilidade previstas para as demais pessoas jurídicas, observadas as peculiaridades a seguir expostas. Diz ainda que a liquidação extrajudicial é procedimento administrativo que não se confunde com a insolvência, a qual decorre de decretação judicial.

Entendemos que o acerto está com a Solução de Consulta reformada. A Receita Federal equiparou, por analogia, através do PN CST nº 56/79, à falência a liquidação extrajudicial de instituição financeira promovida pelo Banco Central do Brasil. O Parecer Normativo é um ato legal aplicável aos contribuintes em geral, enquanto a Solução de Divergência é aplicável exclusivamente para as partes envolvidas na consulta.

A Lei nº 6.024, de 13-03-74, que dispõe sobre a liquidação extrajudicial diz no seu art. 15 que decretar-se-á a liquidação extrajudicial da instituição financeira “ex-officio”

quando se caracterizar qualquer dos motivos que autorizem a declaração de falência.

O art. 34 da mesma lei dispõe que aplicam-se à liquidação extrajudicial no que couberem e não colidirem com os preceitos desta Lei, as disposições da Lei de Falências (Decreto-lei nº 7.661, de 21-06-45), equiparando-se ao síndico, o liquidante, ao juiz da falência, o Banco Central do Brasil, sendo competente para conhecer da ação revocatória prevista no art. 55 daquele Decreto-lei, o juiz a quem caberia processar e julgar a falência da instituição liquidanda.

A Lei nº 11.101, de 09-02-05, que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária revogou expressamente o Decreto-lei nº 7.661, de 1945, que dispunha sobre a falência. A Lei nº 11.101, de 2005, não se aplica a (art. 2º):

- I - empresa pública e sociedade de economia mista;
- II - instituição financeira pública ou privada, cooperativa de crédito, consórcio, entidade de previdência complementar, sociedade operadora de plano de assistência à saúde, sociedade seguradora, sociedade de capitalização e outras entidades legalmente equiparadas às anteriores.

A decretação da falência ou o deferimento do processamento da recuperação judicial suspende o curso da prescrição e de todas as ações e execuções em face do devedor, inclusive aquelas dos credores particulares do sócio solidário ( art. 6º da Lei nº 11.101/2005). O seu § 7º dispõe que as execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, ressalvada a concessão de parcelamento nos termos do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária específica.

Decretada a falência da empresa, tanto pela lei anterior como pela lei atual, o credor está impedido de entrar com ação judicial de cobrança. Isso prova que a condição da credora ter adotado os procedimentos judiciais para recebimento do crédito, no caso de falência, de que trata o § 4º do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, é redação equivocada.

A Receita Federal expediu o ADI nº 20, de 19-07-04, dispondo sobre a dedutibilidade das perdas de créditos junto a instituições financeiras em processo de liquidação extrajudicial. Pelas condições exigidas para dedução das perdas, a Receita Federal entende que a liquidação extrajudicial não se enquadra no § 4º do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996. Para os créditos sem garantia de valor até R\$ 5.000,00 o ato normativo exige que o crédito esteja vencido há mais de seis meses enquanto para os créditos acima de R\$ 5.000,00 até R\$ 30.000,00 o prazo é de mais de um ano.

O ato normativo, no caso de liquidação extrajudicial, não exige os procedimentos judiciais para dedução de crédito, ainda que de valor acima de R\$ 30.000,00, posto que ficam suspensas as ações e execuções em curso, por força do disposto no art. 18 da Lei nº 6.024, de 1974. A suspensão das ações judiciais ocorre, também, na falência mas a Receita Federal tem solucionado as consultas dizendo que a decretação de falência da pessoa jurídica devedora não é condição suficiente para possibilitar a dedução do crédito como despesa operacional da credora. Para esse efeito, a credora deve adotar todos os procedimentos judiciais necessários ao recebimento do crédito, assim entendidos aqueles previstos na Lei de Falência (Solução de Consulta nº 20 da 7ª RF no DOU de 19-04-05). A decisão é equivocada.

**Empresa devedora em estado pré-falimentar.** A COSIT decidiu, na Solução de

Consulta nº 12 (DOU de 28-11-07), que mesmo quando notória a insolvência ou o estado pré-falimentar da empresa devedora, é requisito necessário para a dedução do crédito a título de despesa a adoção dos procedimentos judiciais necessários (ação de cobrança ou execução contra a pessoa jurídica, ação de cobrança ou execução contra os sócios da PJ, dentre outros remédios jurídicos) previstos no art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, no caso de crédito sem garantia de valor superior a R\$ 30.000,00, vencidos há mais de um ano.

## **DÉBITOS DE CONTROLADORA, CONTROLADA, COLIGADA OU INTERLIGADA E PODER PÚBLICO**

Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controlada, controladora, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas (art. 9º, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996).

A atual legislação não veda a dedução das perdas no recebimento de créditos contra pessoa jurídica de direito público, municipal, estadual ou federal. No regime de provisão, a Receita Federal não admitia a dedução de provisão para devedores duvidosos constituída sobre créditos contra poderes públicos por entender que estes não estão sujeitos à falência.

## **REGISTRO CONTÁBIL DAS PERDAS**

Os créditos deduzidos como perdas na determinação do lucro real deverão ser escriturados a débito da conta de resultado e a crédito:

- I - da conta que registra o crédito em se tratando de crédito sem garantia e de valor até R\$ 5.000,00;
- II - da conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.

A dedução da perda não poderá ser feita no LALUR, ou seja, mediante exclusão do lucro líquido. Os valores registrados na conta redutora dos créditos poderão ser baixados definitivamente da escrituração contábil, a partir do período de apuração em que se completar cinco anos do vencimento do crédito sem que o mesmo tenha sido liquidado pelo devedor. A baixa será mediante débito do valor na conta redutora.

O art. 341 do RIR/99 dispõe que os registros contábeis das perdas admitidas nesta Subseção serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito da conta que registrou o crédito, em se tratando de valor até R\$ 5.000,00, por operação, sem garantia, vencido há mais de seis meses. Nada impede, todavia, que a pessoa jurídica registre a perda a débito da conta de resultado e a crédito de conta redutora, sem dar baixa do crédito.

Os créditos deduzidos como perdas que tenham sido recuperados, em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real deverão ser computados na determinação do lucro real. Os bens recebidos a título de quitação do débito serão escriturados pelo valor do crédito ou avaliados pelo valor definido na decisão judicial que tenha determinado a sua incorporação ao patrimônio do credor.

## **PRAZO PARA REGISTRAR A PERDA DE CRÉDITOS**

A Solução de Consulta nº 42 da 7ª RF (DOU de 15-04-10) diz que, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as regras relativas à dedução de perdas presumidas ou efetivas, previstas nos arts. 9º e 10 da Lei nº 9.430, de 1996, no recebimento de créditos decorrentes da atividade da empresa, são inaplicáveis, em 2009, a créditos vencidos em 1986, 1990, 1991, 1994 e 1996.

Pelo tempo decorrido, presume-se que são créditos cobrados em ação judicial. Se esse for o motivo, a decisão é incorreta porque o art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, concede uma faculdade ao dispor que as parcelas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, observado o disposto neste artigo. Qualquer que seja o valor do crédito, a empresa não está obrigada a deduzir o crédito como despesa. Trata-se de uma faculdade e não de obrigação.

Muitas ações judiciais de cobrança de créditos levam mais de cinco anos até transitar em julgado. A empresa não está obrigada a lançar o crédito como despesa mas a opção de deduzir como perda poderá ser exercida a qualquer tempo, mesmo após decorridos cinco anos e antes ou depois do trânsito em julgado. Enquanto durar a ação judicial a perda não é efetiva e com isso não há que falar em regime de competência.

## **ENCARGOS FINANCEIROS DE CRÉDITOS VENCIDOS**

Após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido a partir do prazo de dois meses do vencimento. Essa hipótese ocorre nas instituições financeiras.

No caso de crédito com garantia ou sem garantia mas de valor superior a R\$ 30.000,00, a exclusão das receitas financeiras somente tem aplicação quando a pessoa jurídica houver tomado as providências de caráter judicial necessárias ao recebimento do crédito. Os valores excluídos deverão ser adicionados ao lucro líquido do período em que, para os fins legais, se tornarem disponíveis para a credora ou em que reconhecida a respectiva perda.

A forma de classificação contábil dos rendimentos de encargos financeiros vencidos, determinada pelas normas do Banco Central do Brasil, não altera, as suas características para efeitos fiscais e tributários, que se regem por determinação própria (ac. nº 103-21.619/2004 do 1º C.C. no DOU de 24-06-04).

## **ABATIMENTOS CONCEDIDOS NA LIQUIDAÇÃO DE CRÉDITOS**

O 1º C.C. decidiu que não se tratando a situação fática de perdas com créditos de liquidação duvidosa, prevista no art. 43 da Lei nº 8.981/95, não há que se falar em esgotamento das possibilidades e meios de cobrança. Assim, os abatimentos concedidos ao devedor na liquidação de operações de crédito classificam-se como despesas operacionais e são dedutíveis do lucro operacional (ac. nºs 107-06.500/2001 no

DOU de 18-04-02, 107-06.506/2001 no DOU de 21-03-02, 101-95.469/2006 no DOU de 18-07-06 e 103-22.556/2006 no DOU de 06-10-06).

A situação decidida pelo Conselho de Contribuintes ocorre com frequência na renegociação de empréstimos ou créditos, quando é concedido perdão ou dispensa de parte ou totalidade de juros ou parte dos créditos. O maior receio das empresas é o das perdas serem consideradas como meras liberalidades, indedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

As quatro decisões servem de embasamento nas situações semelhantes de perdas no recebimento de partes dos créditos de que tratam o art. 9º e seguintes da Lei nº 9.430/96. As decisões são corretas porque as renegociações de dívidas com perdão de parte dos juros ocorrem não somente entre empresas nacionais mas também nas operações internacionais e até com envolvimento de países. É preferível a renegociação do que correr o risco de não receber o crédito e ainda perder o cliente.

O CARF decidiu que as perdas ocorridas na recuperação de créditos resultantes de acordos extrajudiciais são dedutíveis como despesas operacionais na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL de instituições financeiras (ac. 1103-00.453 no DOU de 26-01-12).

**Renegociação de dívida por instituição financeira.** Nas operações de crédito realizadas por instituições financeiras, nos casos de renegociação de dívida, o reconhecimento da receita para fins de incidência de IRPJ e CSLL ocorrerá no momento do efetivo recebimento do crédito (art. 48 da Lei nº 12.715 de 2012).

---

# 26

## PROVISÃO PARA FÉRIAS

---

Até o exercício financeiro de 1979, período-base de 1978, a dedutibilidade da provisão para férias era bastante controversa. A partir do exercício financeiro de 1980, as empresas podem computar na determinação do lucro real a provisão formada no encerramento do período-base. O art. 337 do RIR/99 que faculta a constituição da provisão para férias está assim redigido:

Art. 337. O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período-base, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados.

§ 1º O limite do saldo da provisão será determinado com base na remuneração mensal do empregado e no número de dias de férias a que já tiver direito na época do balanço.

§ 2º As importâncias pagas serão debitadas à provisão, até o limite do valor provisionado.

§ 3º A provisão a que se refere este artigo contempla a inclusão dos gastos incorridos com a remuneração de férias proporcionais e dos encargos sociais, cujo ônus cabe à empresa.

O montante da provisão é calculado com base na remuneração mensal do empregado no mês do encerramento do período-base e no número de dias de férias a que já tiver direito na data do balanço. O número de dias de férias do empregado é regulado pela Legislação Trabalhista.

A Consolidação das Leis do Trabalho nos arts. 146 e 147, com novas redações dadas pelo Decreto-lei nº 1.535, de 13-04-77, trata da questão relacionada com as férias na cessação do contrato de trabalho dispondo:

Art. 146. Na cessação do contrato de trabalho qualquer que seja a sua causa, será devida ao empregado a remuneração simples ou em dobro, conforme o caso, correspondente ao período de férias cujo direito tenha adquirido.

Parágrafo único. Na cessação do contrato de trabalho, após 12 (doze) meses de serviço, o empregado, desde que não haja sido demitido por justa causa, terá direito à remuneração relativa ao período incompleto de férias, de acordo com o art. 130, na proporção de 1/12 (um doze avos) por mês de serviço ou fração superior a 14 (quatorze) dias.

Art. 147. O empregado que for despedido sem justa causa, ou cujo contrato de

trabalho se extinguir em prazo predeterminado antes de completar 12 (doze) meses de serviço terá direito à remuneração relativa ao período incompleto de férias, de conformidade com o disposto no artigo anterior.

Com base naqueles dois artigos de lei, o PN nº 7/80 definiu que as empresas podem provisionar as importâncias destinadas ao pagamento de férias, normais e proporcionais, adquiridas até a época do balanço, inclusive os encargos sociais incidentes sobre os valores provisionados, cujo ônus cabe ao empregador. O parecer afirma que a pendência de uma condição suspensiva (rescisão contratual por justa causa) não descaracteriza a existência desse direito, principalmente para fins fiscais. A contribuição previdenciária e para o FGTS são encargos sociais.

O parecer da SRF não esclarece, todavia, se a empresa pode constituir provisão para férias de empregados com contrato de trabalho por prazo indeterminado e menos de 12 meses de vigência. A Súmula nº 261 do TST diz que o empregado que se demite antes de completar doze meses de serviços tem direito a férias proporcionais.

## VALOR DA PROVISÃO

A contagem de dias de férias a que já tiver direito o empregado na data de encerramento do período-base será efetuada do seguinte modo:

- a) período completado – após cada período de 12 meses de vigência do contrato de trabalho, o empregado terá direito a férias na seguinte proporção:
  - até 5 faltas no período aquisitivo – 30 dias corridos
  - de 6 a 14 faltas – 24 dias corridos
  - de 15 a 23 faltas – 18 dias corridos
  - de 24 a 32 faltas – 12 dias corridos
  - mais de 32 faltas – não tem direito
- b) período incompleto – após 12 meses de vigência do contrato de trabalho, a empresa poderá constituir, na data de encerramento do período-base, provisão para pagamento de férias proporcionais, ou seja, férias do período incompleto.

O cálculo do número de dias de férias do período incompleto será feito na proporção de 2,5 dias por mês ou fração superior a 14 dias e considerando o número de faltas. Assim, o empregado que tiver período incompleto de 145 dias e 7 faltas terá direito a:  $5 \text{ meses} \times 1/12 \times 24 = 10 \text{ dias}$ .

Calculado o número de dias de férias, por empregado, aquele será multiplicado por 1/30 do seu salário mensal no mês de encerramento do período-base acrescido de um terço na forma do inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal, podendo o referido valor ser acrescido ainda dos encargos sociais cujo ônus couber à empresa. Assim, a provisão para empregado com salário mensal de \$ 450.000 e que tiver direito a férias de 24 dias será de  $24/30 \times (450.000 + 150.000) = 480.000$  mais os encargos sociais.

A MP reeditada com o nº 2.164-41, de 24-08-01, acrescentou o art. 130-A na Consolidação das Leis do Trabalho – CLT dispendo:

Art. 130-A. Na modalidade do regime de tempo parcial, após cada período de doze meses de vigência do contrato de trabalho, o empregado terá direito a férias, na seguinte proporção:

- I - dezoito dias, para a duração do trabalho semanal superior a vinte e duas horas, até vinte e cinco horas;
- II - dezesseis dias, para a duração do trabalho semanal superior a vinte horas, até vinte e duas horas;
- III - quatorze dias, para a duração do trabalho semanal superior a quinze horas, até vinte horas;
- IV - doze dias, para a duração do trabalho semanal superior a dez horas, até quinze horas;
- V - dez dias, para a duração do trabalho semanal superior a cinco horas, até dez horas;
- VI - oito dias, para a duração do trabalho semanal igualou inferior a cinco horas.

Parágrafo único. O empregado contratado sob o regime de tempo parcial que tiver mais de sete faltas injustificadas ao longo do período aquisitivo terá o seu período de férias reduzido à metade. (NR)

## **INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS**

A Carta-Circular nº 2.294, de 30-06-92, expedida pelo Banco Central determina que na constituição da provisão mensal para férias, 13º salário, licenças-prêmio e demais encargos conhecidos ou calculáveis, as instituições financeiras, as administradoras de consórcios e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central devem incluir os valores decorrentes de aumento salarial futuro previsto em Lei e na política interna da instituição.

Entendemos que o procedimento determinado pelo Banco Central não vale para os efeitos tributários, ou seja, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. A parcela da provisão que exceder ao valor calculado com base nos salários dos meses de encerramento do período de apuração, trimestral ou anual, deverá ser adicionada para tributação.

A Receita Federal definiu que o cálculo da provisão para pagamento de férias será efetuado mediante multiplicação do número de dias de férias de cada empregado por 1/30 da sua remuneração mensal na época do balanço, majorada com um terço a mais do que o salário normal, podendo o referido valor ser acrescido dos encargos sociais cujo ônus couber à empresa (Pergunta nº 105 de Perguntas e Respostas editado em 2007).

A Receita Federal expediu o PN nº 7/80 que definiu a constituição da provisão para férias dos empregos. A Portaria nº 609, de 27-07-79, por outro lado, dispõe que a interpretação da legislação tributária promovida pela Receita Federal, através de atos normativos expedidos por suas coordenações, só poderá ser modificada por ato expedido pelo Secretário da Receita Federal. Se a determinação do Banco Central valer para efeitos fiscais, as empresas estarão escriturando como despesa ou custo aumentos nominais de salários por inflações futuras.

## **PROVISÃO PARA LICENÇA-PRÊMIO**

A pessoa jurídica poderá deduzir, na determinação do lucro real, a provisão constituída para atender ao pagamento de licença-prêmio concedida a seus empregados (Portaria nº 434, de 30-12-87).

Antes da expedição da Portaria nº 434/87, a Receita Federal vinha, reiteradamente, decidindo que a provisão para pagamento de licença-prêmio era indedutível, apesar de constituir despesa incorrida e não mera provisão.

---

A partir de 01-01-95, a dedutibilidade das obrigações referentes a tributos e contribuições está regulada pelo art. 41 da Lei nº 8.981, de 20-01-95, inserido no art. 344 do RIR/99 com a seguinte redação:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte.

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto.

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

§ 6º A partir de 01-01-97, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real.

O art. 16 do Decreto-lei nº 1.598/77 que vigorou até 31-12-92 dispunha que os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária. O art. 41 da Lei nº 8.981/95 dispõe que os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

No regime de competência a despesa é dedutível quando tornar-se incorrida. O tributo ou a contribuição torna-se incorrida quando ocorre o fato gerador, ou seja, nasce a obrigação de pagar o tributo ou a contribuição. Isso significa que as duas redações estão dizendo a mesma coisa.

Como há divergência de entendimento se as contribuições sociais são tributos ou não, a legislação do imposto de renda sempre usa o termo tributos e contribuições. Até que haja uma definição não há redundância na expressão.

## IMPOSTO DE RENDA

O § 2º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95 dispõe que na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte. O caso típico de pagamento, pela pessoa jurídica, de imposto de renda como contribuinte é aquele incidente sobre o lucro real da declaração anual de rendimentos.

Antes da vigência do Decreto-lei nº 1.598/77, quando a constituição da provisão para pagamento do imposto de renda não era obrigatória, a maioria das empresas lançava os pagamentos na conta de resultados e fazia as adições por não serem dedutíveis. A maioria das pessoas dizia que era imposto sobre imposto, o que não era verdade. A adição serve para restabelecer o lucro diminuído por despesa indedutível. Se o imposto de renda fosse dedutível, a alíquota efetiva seria menor que a nominal.

A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assumira o ônus do imposto. Este § 3º induz, também, a muitas dúvidas.

Quando a pessoa jurídica recolhe o imposto de renda arrecadado na fonte como responsável em substituição ao contribuinte, devemos examinar se a fonte assumiu ou não o ônus do tributo. Na primeira hipótese, quando a fonte assume o ônus, o imposto será considerado acréscimo do rendimento pago ou creditado e segue a natureza deste quanto à dedutibilidade. Assim, por exemplo, se a fonte pagar rendimentos de natureza dedutível na apuração do lucro tributável da pessoa jurídica e assumir o ônus do imposto de renda na fonte, este será considerado acréscimo do rendimento pago. Agora, se o rendimento pago ou creditado pertencer ao grupo de despesas não dedutíveis na apuração do lucro tributável, o imposto de fonte, também, não poderá ser considerado custo ou despesa dedutível. Exemplificando, se uma pessoa jurídica pagar *royalties* não dedutíveis na apuração do resultado e assumir o ônus do imposto de renda na fonte, esse tributo não será dedutível como custo ou despesa.

No caso de a fonte pagadora dos rendimentos não assumir o ônus do imposto, não há que falar em despesa ou custo, porque o tributo será descontado de rendimento. Daí a impropriedade do final do § 3º quando diz “ainda que o contribuinte assumira o ônus do imposto”. Ora, o imposto de fonte somente poderá ser considerado acréscimo de custo ou despesa no caso de a fonte pagadora dos rendimentos assumir, por disposição legal ou contratual, o ônus do tributo, jamais quando a fonte não assume esse ônus.

O PN nº 2/80 definiu que o imposto de renda pago sobre o valor dos juros remetidos para o exterior em razão da compra de bens a prazo não é dedutível.

## ADIÇÃO DA CSLL NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

O art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, dispõe que o valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real,

nem de sua própria base de cálculo. O seu parágrafo único dispõe que os valores da CSLL registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

A jurisprudência do STJ entende que a indedutibilidade da CSLL na determinação do IRPJ não vulnera o conceito de renda estabelecido no art. 43 do CTN porque o legislador ordinário não está impedido de impor limites à dedução das verbas dispendidas no pagamento de tributos, pois a forma de apuração do montante real, utilizado como base de cálculo da contribuição para as pessoas jurídicas em geral, ficou a seu encargo.

Aquele entendimento do STJ significa que o art. 43 do CTN, onde dispõe que 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 de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, é dispositivo inútil sem qualquer valor jurídico.

A inconstitucionalidade está no fato de a contribuição social sobre o lucro constituir despesa operacional, mas jamais renda para o contribuinte. A contribuição é renda da União e não da empresa. Só a renda compõe a base de cálculo e o fato gerador do imposto, conforme dispõe o art. 43 do CTN.

A lei pode limitar ou impedir a dedutibilidade de despesas cuja realização fique ao arbítrio do contribuinte, como ocorre com as doações, remunerações de dirigentes etc. O mesmo não poderá ser feito com os tributos cobrados pela União, Estados e Municípios, porque fere o disposto no art. 43 do CTN. Sendo esta lei complementar à Constituição, a lei que contraria o CTN é inconstitucional.

O valor da CSLL para ser considerado indedutível na apuração do lucro real, a Receita Federal terá que admitir que a CSLL é um adicional do imposto de renda sobre o lucro das empresas. Nesse caso, a União terá que entregar 47% da arrecadação da CSLL aos Estados e Municípios na forma do art. 159 da CF.

O STF decidiu, em repercussão geral, que na apuração do IRPJ não pode ser deduzido o valor da CSLL devido. Por maioria, foi entendido que a CSLL é parcela do lucro das empresas e não despesa necessária para a atividade operacional (RE 582.525-SP em 09-05-13).

No RE 240.785-MG que está em julgamento, seis ministros votaram pela exclusão do valor do ICMS na base de cálculo de PIS e COFINS por entenderem que o ICMS é receita dos Estados e não das empresas. Então como entender que o valor da CSLL é parcela do lucro das empresas quando é receita da União? O STF fica desacreditado porque a decisão contraria o disposto no art. 43 do CTN.

O art. 43 do CTN dispõe que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. O valor da CSLL devido não é renda disponível da empresa mas trata-se de receita da União.

## **TRIBUTOS PAGOS NA AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE**

O § 4º do art. 344 do RIR/99 diz que os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como

custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens, que se acrescerão ao custo de aquisição.

O PN nº 2/79 definiu que o único imposto pago pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente que pode ser registrado como custo de aquisição do bem ou deduzido como despesa operacional é o imposto sobre transmissão de bens ou direitos. Esse imposto já era dedutível como despesa operacional desde a vigência da Lei nº 4.506/64.

O Parecer afirma que o adquirente do bem, mesmo quando de fato suporte o ônus econômico da tributação, nunca está pagando ICMS ou IPI senão o preço de máquinas, veículos ou instalações.

Sob o aspecto econômico é totalmente errada a dedução, como despesa operacional, dos impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente. Tratando-se de bens do ativo imobilizado, cuja utilização econômica estende-se por vários anos, a recuperação dos custos deverá ser feita através da depreciação.

O PN nº 2/79 não interpretou exatamente a redação daquele § 4º mas deu interpretação forçada para que os impostos pagos na aquisição de bens do ativo permanente não fossem escriturados como despesas operacionais. Desde a vigência do art. 16 do Decreto-lei nº 1.598/77 ocorreram duas alterações mas a Receita Federal manteve a mesma redação, apesar de não estar de acordo com a interpretação dada pelo Parecer Normativo.

O art. 32 da Lei nº 10.865, de 2004, acrescentou o § 6º ao art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, dispondo que as contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou receita bruta e sobre o valor das importações, pagas pela pessoa jurídica na aquisição de bens destinados ao ativo permanente, serão acrescidas ao custo de aquisição.

Quando o bem é adquirido no mercado interno, as contribuições para o PIS e a COFINS são pagas pela vendedora. A empresa adquirente paga o valor da nota fiscal que será escriturado no ativo permanente. As duas contribuições estão embutidas no valor do bem.

Na importação de bem do exterior, o ônus das duas contribuições é da empresa adquirente mas a sua contabilização no ativo permanente trará problema porque o valor pago poderá ser compensado com PIS e COFINS devidas no regime não-cumulativo em 48 meses, enquanto a depreciação dos bens, na maioria dos casos, é feita em dez anos.

O § 6º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, que manda acrescentar, ao custo de aquisição do bem, as contribuições pagas, não deve ser interpretado isoladamente. Se outra legislação admite a recuperação de tributo pago na aquisição de bem do ativo permanente, ele não poderá integrar o custo de aquisição.

Na importação de bens do ativo permanente, o PIS e a COFINS são pagos pela empresa adquirente. Neste caso, o valor pago pelas empresas não sujeitas ao regime não-cumulativo ou, mesmo sujeitas, quando pago sobre bens do ativo permanente sem direito ao crédito, deve ser acrescido ao valor da importação.

## **FGTS**

Os depósitos efetuados na conta vinculada de FGTS constituirão despesas dedutíveis na apuração do lucro real das empresas, enquanto as importâncias levan-

tadas a seu favor constituirão receitas tributáveis, conforme dispõe o art. 27 da Lei nº 7.839, de 12-10-89, que regula o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS.

Os depósitos efetuados pela pessoa jurídica, para garantia do tempo de serviço de seus diretores não empregados, na forma da Lei nº 6.919/81, também são dedutíveis na determinação do lucro real (art. 345, parágrafo único do RIR/99).

## **FUNRURAL**

O PN nº 81/75 tinha decidido que a contribuição paga ao FUNRURAL, pela pessoa jurídica, em decorrência da assunção do ônus do tributo por ocasião da aquisição de bens do produtor rural não é despesa computável na determinação do lucro real.

O 1º C.C., que também em vários acórdãos anteriores entendeu não ser dedutível como custo ou despesa operacional a contribuição paga ao FUNRURAL, alterou o entendimento a partir das decisões de 1980. Pelo Ac. nº 103-03.072/80 (DOU de 23-02-81) ficou decidido que o valor das contribuições recolhidas ao FUNRURAL, quando financeiramente suportado pelo adquirente de produtos rurais, pode ser computado como custo, se há assunção do ônus, ou como despesa, se há retenção quando do pagamento do preço do produto. A mesma orientação consta dos Ac. nºs 101-71. 763/80 (DOU de 25-02-81), 103-03.238/80 (DOU de 09-03-81) e 103-03.244/80 (DOU de 18-05-81).

O Ato Declaratório nº 15/81 modificou expressamente a orientação contida no PN nº 81/75 e dispõe que o valor da contribuição ao FUNRURAL, devida pelo produtor rural, pode ser considerado como integrante do custo das mercadorias adquiridas para venda, quando a pessoa jurídica adquirente tenha assumido o ônus de seu pagamento.

## **BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS**

Vários Estados da Federação concedem benefícios fiscais de ICMS para atrair empresas industriais. Na época de inflação alta, o benefício consistia na dispensa de juros e atualização monetária sobre o valor do ICMS financiado. Com isso, no vencimento do débito o valor tinha virado pó como se a venda de produto tivesse isenção do imposto.

A partir de 1994, com baixa inflação, a dispensa é de juros, atualização monetária e parte do próprio ICMS que pode chegar a 90% ou 95%. Em todos os casos a dispensa está condicionada ao pagamento da parcela contratual na data do vencimento. O ADI nº 22, de 29-10-03, definiu que os juros e a atualização monetária contratados, incidentes sob condição suspensiva, serão considerados despesas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quando implementada a condição. O ADI silencia quanto à dedutibilidade do próprio ICMS. A parcela do ICMS a ser dispensada de pagamento, também, está sob condição suspensiva mas as empresas consideram como despesa do mês da venda das mercadorias.

## **ASSUNÇÃO DO ÔNUS DE ISS**

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 103-10.878/90 (DOU de 20-08-91) que o contrato é fonte de obrigações e que a assunção de ônus tributário do ISS, na prestação de serviços, via contrato, gera o direito de dedutibilidade dos dispêndios respectivos. Trata-se de obrigação contratual e não de substituição tributária.

## CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS SÓCIOS

A parcela relativa à contribuição previdenciária do empregador, nos recolhimentos correspondentes aos sócios, como contribuinte autônomo, representa despesa dedutível na apuração do lucro da empresa, assim decidiu o 1º C.C. pelo Ac. nº 105-2.302/87, no DOU de 23-06-88.

## MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS

Não são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (art. 344, § 5º, do RIR/99).

A multa fiscal de natureza compensatória é dedutível na apuração do lucro real porque o § 5º, quando trata da indedutibilidade, exclui as de natureza compensatória. O item 4 do PN nº 61/79 esclarece a diferença entre a multa punitiva e a compensatória, declarando que é multa compensatória quando, cumulativamente, preencher as seguintes condições:

- a) não ser excluída pela denúncia espontânea; e
- b) guardar equivalência com a lesão provocada.

A título de exemplo, o Parecer cita os juros de mora de 1% ao mês e a multa moratória de 10% ou 20% aplicável aos recolhimentos espontâneos de tributos fora de prazo e conforme o tempo de atraso. Os juros e a multa de mora não são excluíveis pela denúncia espontânea e guardam equivalência com a lesão provocada.

Como exemplos de multas punitivas, não dedutíveis na apuração do lucro real, o Parecer cita vários artigos do RIR/75 que tratam das multas de lançamento de ofício e que são excluíveis pela denúncia espontânea. Assim, a multa de 75% ou 150%, lançada em decorrência de fiscalização, é indedutível.

A dificuldade maior é distinguir o que é infração fiscal e o que é tributo. As contribuições para a seguridade social calculadas sobre os lucros, faturamento e salários são tributos e quando recolhidas após o vencimento constituem infrações fiscais?

O Ministro Carlos Velloso, do STF, em seu relatório de voto no julgamento do RE nº 138284-8, Ceará (DJU de 28-08-92), diz que todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, que é o CTN. Isso significa que a partir da Constituição de 88, todas as contribuições sociais têm natureza tributária. Aquele julgamento cuidou da contribuição social sobre os lucros das empresas.

## JUROS E MULTAS MORATÓRIAS PROVISIONADOS

Uma das maiores dúvidas enfrentadas, tanto pelos contribuintes como pelo fisco, refere-se à questão temporal da dedutibilidade dos juros e multas de mora incidentes sobre tributos pendentes de pagamentos, principalmente nos débitos parcelados.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 101-76.379/86 (DOU de 01-02-88) que as multas, quando dedutíveis, somente poderão ser apropriadas como custo ou despesa operacional, após o seu pagamento. Em caso contrário, implicaria provisão não autorizada na legislação fiscal. O acórdão fez confusão entre provisão e despesa incorrida.

As multas moratórias são despesas incorridas porque são fixadas em lei.

Confusão entre provisão e despesa incorrida ocorreu, também, no ac. nº 105-12.605/98 (DOU de 06-01-99) quando o 1º C.C. decidiu que somente são dedutíveis, na apuração do lucro real, as provisões expressamente referidas na legislação fiscal (art. 220 do RIR/80), entre as quais não se encontra a provisão para pagamento de encargos moratórios sobre tributos em atraso.

O 1º C.C. decidiu que a multa de mora é dedutível na apuração do lucro real do exercício em que foi incorrida, mesmo paga no exercício subsequente (Ac. nº 103-18.787/97 no DOU de 20-10-97). Essa decisão está de conformidade com a legislação que manda apurar o lucro real pelo regime de competência.

Os juros incidentes sobre tributos não recolhidos no prazo legal são dedutíveis no período em que foram incorridos e não no período de seu efetivo pagamento, porquanto prevalece o regime de competência (Ac. nº 103-20.263/00 no DOU de 20-06-00).

O CARF decidiu que é incabível a dedução, como despesa operacional, de montantes relativos a multa de mora e encargos sobre parcelamentos, que não foram efetivamente pagos no ano-calendário, sendo que tais montantes faziam parte da consolidação de débitos objeto de parcelamento especial (PAES) a ser pago em 15 anos (ac. 1402-00.541 no DOU de 11-08-11). O CARF ignorou o regime de competência porque os encargos são despesas incorridas.

A Solução de Consulta nº 66 da 7ª RF (DOU de 16-08-11) diz que os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribuições consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

A COSIT decidiu na Solução de Divergência nº 6 (DOU de 09-05-12) que as multas moratórias por recolhimento espontâneo de tributo fora do prazo são dedutíveis como despesa operacional, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no período em que forem incorridas, de acordo com o regime de competência, todavia o disposto não se aplica aos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, à exceção do parcelamento e da moratória. Com isso, as multas moratórias são dedutíveis nos períodos em que forem incorridas, inclusive nos parcelamentos de débitos.

## CONTABILIZAÇÃO DO TRIBUTO CONTESTADO

A dedutibilidade da contrapartida da provisão para pagamento de tributo, quando a pessoa jurídica está amparada por medida judicial desobrigando-a do recolhimento, é *sui generis* em que o contribuinte não poderá afirmar que a provisão é dedutível, ao mesmo tempo que tem medida judicial favorável ao seu argumento de que o tributo é indevido. Por outro lado, a Receita Federal também entrará em contradição se impugnar a despesa da provisão ao mesmo tempo que afirma ser devido o tributo.

Como, porém, na maioria das vezes os contribuintes discutem a constitucionalidade do tributo, os processos chegarão à última instância judicial no Supremo Tribunal Federal. Os processos levarão mais de cinco anos e aí entra a questão da decadência do direito de constituir o crédito tributário.

Em razão da decadência, a Receita Federal sente-se na obrigação de efetuar os lançamentos de outros tributos quando a pessoa jurídica escritura, como despesa dedutível, um tributo cujo recolhimento está desobrigado por medida judicial. Assim,

por exemplo, quando a empresa, apesar de ter medida judicial favorável, contabiliza a provisão para pagamento da contribuição para o PIS, o fisco lavrará o auto de infração para constituir o crédito tributário relativo à contribuição social sobre o lucro, e ao imposto de renda sobre o lucro real.

Não têm sua exigibilidade suspensa, e portanto podem ser considerados como dedutíveis na determinação do lucro real, os valores correspondentes a tributos e contribuições efetivamente recolhidos ao Tesouro, ainda que sua cobrança esteja sendo contestada judicialmente (Solução de Consulta nº 95 no DOU de 17-10-01).

Na esfera administrativa não é possível ao contribuinte pagar o tributo exigido pelo fisco federal e continuar com impugnação ou recurso. O pagamento significa confissão e a defesa é arquivada por falta de objeto.

## TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa

O § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95 dispõe que a dedutibilidade pelo regime de competência não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172/66, haja ou não depósito judicial (art. 344, § 1º, do RIR/99).

Não houve revogação expressa, mas o art. 8º da Lei nº 8.541/92 está revogado pelo art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/95 por ter tratado da mesma matéria, mas de modo diferente. Pela nova redação, os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do inciso I do art. 151 do CTN (moratória) passaram a ser dedutíveis pelo regime de competência.

A LC nº 104, de 10-01-01, ao alterar o CTN, introduziu mais dois incisos no art. 151, que dispõe sobre a suspensão do crédito tributário, com a seguinte redação:

- V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
- VI - o parcelamento.

O § 1º do art. 344, do RIR/99, que trata da indedutibilidade dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, teria que ser alterado para incluir o inciso V, isto é, liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

A maioria das empresas que tinha medida liminar em mandado de segurança em que contestava a exigência dos tributos lançava os valores como despesas dedutíveis, até o advento do art. 8º da Lei nº 8.541/92. O 1º C.C. vem pacificamente decidindo que até o advento daquele dispositivo, os tributos eram dedutíveis pelo regime de competência, independente de sua exigibilidade estar suspensa.

Apartir de 01-01-95, com a vigência do art. 41 da Lei nº 8.981/95, os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por liminar em mandado de segurança continuam não dedutíveis na apuração do lucro real, ainda que não estejam garantidos por depósitos judiciais. Se a liminar for cassada, os débitos não garantidos por depósitos em dinheiro sofrem a incidência de acréscimos legais de juros desde as datas de vencimentos originais e multa de mora após 30 dias da data da publicação da decisão judicial desfavorável.

A outra hipótese de suspensão da exigibilidade do débito tributário ocorre quando o contribuinte faz o depósito do seu montante integral em dinheiro. Nesse caso a pessoa jurídica também não poderá considerar o valor do tributo ou do depósito como

despesa na apuração do lucro real, até decisão final.

O § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95 não manteve a mesma redação do revogado art. 8º da Lei nº 8.541/92 por ter sido eliminada a expressão sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos. Entendemos que esses acréscimos legais, por serem meros acessórios, seguem a dedutibilidade do principal.

Inúmeras pessoas jurídicas indagam se os tributos contestados no judiciário devem ser adicionados na determinação da base de cálculo da CSLL. Isso porque o art. 41 e seu § 1º da Lei nº 8.981, de 20-01-95, dispõe o seguinte:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25-10-66, haja ou não depósito judicial.

A dúvida é procedente porque o texto da lei diz **na determinação do lucro real**, não se referindo à CSLL. A conclusão, todavia, não poderá ser tirada com a interpretação isolada do art. 41 da Lei nº 8.981/95. Essa lei veio dar coerência à dedutibilidade dos tributos contestados pelos contribuintes, ou seja, se alegam que a sua cobrança é ilegal ou inconstitucional não poderão, ao mesmo tempo, dizer que se tratam de despesas incorridas.

Não se tratando de despesas incorridas, a reserva de valores lançados na escrituração contábil nada mais representa que mera provisão. A provisão não dedutível na determinação do lucro real terá que ser adicionada também na apuração da base de cálculo da CSLL porque assim determina o art. 2º da Lei nº 7.689/88, alterado pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90.

O imposto ou a contribuição como ICMS, PIS, COFINS, IOF etc. com exigibilidade suspensa por impugnação ou recurso administrativo ou medida judicial favorável não constitui despesa incorrida mas mera provisão. Despesa incorrida é a irreversível enquanto a provisão pode resultar em despesa incorrida ou não, dependendo da decisão final na esfera administrativa ou judicial.

A Receita Federal da 8ª RF decidiu que os lançamentos contábeis efetuados com tributos cuja exigibilidade esteja suspensa caracterizam-se como provisões e assim devem ser adicionados na determinação da base de cálculo da CSLL (decisões nºs 186 e 187 no DOU de 29-11-00).

A COSIT decidiu na Solução de Divergência nº 9 (DOU de 19-07-13) que não são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, por concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

## **IRPJ, CSLL, PIS E COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO**

Ocorre com muita frequência, na mesma fiscalização, a lavratura dos autos de infração para constituir os créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Isso ocorre quando a infração fiscal decorre de omissão de receitas. Na apuração do montante devido de IRPJ e CSLL o fisco não deduz os valores lançados a título de PIS e COFINS.

As várias Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes, de longa data, vem decidin-

do que os valores lançados a título de PIS e COFINS podem ser deduzidos da base do IRPJ e da CSLL, ainda que até o momento tais contribuições não foram recolhidas, pois se está perante o regime de competência e não de caixa. Vide os ac. nºs 107-07.252/2003 no DOU de 07-11-03, 103-22.044/2005 no DOU de 30-11-05 e 103-21.945/2005 no DOU de 05-04-06.

O CARF mandou deduzir da base de cálculo de IRPJ e CSLL lançados de ofício, as exigências de PIS e COFINS cobrados no mesmo processo sobre as receitas omitidas (ac. nº 1402-00.265 no DOU de 18-05-11).

Até o ano calendário de 1996 quando a CSLL era dedutível na apuração do IRPJ, o 1º C.C. vinha decidindo que por não existir diferença entre lucro declarado e lançado de ofício, a contribuição social lançada de ofício deve ser deduzida da base de cálculo do IRPJ, obedecendo assim à regra matriz de definição da base de cálculo do próprio IRPJ, pois o lucro real obtém-se do lucro líquido após a dedução da CSLL. Vide os ac. nºs 101-93.332/2001 no DOU de 17-04-01, 101-92.505/99 no DOU de 16-03-99 e 108-05.617/99 no DOU de 17-06-99.

Entendemos a decisão correta porque mesmo com a exigibilidade suspensa por impugnação e recurso, a dedução da despesa de PIS e COFINS não ocorre na apuração do lucro contábil pois a dedução é feita exclusivamente no processo fiscal. Se na decisão final a autuação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, for procedente, os valores devidos a título de PIS e COFINS terão que ser deduzidos na apuração de IRPJ e CSLL.

## **MULTAS POR INFRAÇÃO DE LEI NÃO TRIBUTÁRIA**

O PN nº 61/79 afirma que o § 4º do art. 16 do Decreto-lei nº 1.598/77 diz respeito especificamente às multas impostas pela legislação tributária. A ele são estranhas as multas decorrentes de infração a normas de natureza não tributária, tais como as leis administrativas (trânsito, Sunab etc.), penais, trabalhistas etc. Essas multas, impostas por transgressões de leis de natureza não tributária, são indedutíveis por não serem necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

O 1º Conselho de Contribuintes decidiu, pelo Ac. nº 103-03.333/81 (DOU de 18-05-81), que as multas de trânsito, por não serem necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, são indedutíveis. No mesmo sentido ficou decidido no Ac. nº 105-1.136/84 (DOU de 19-09-86).

---

# 28

## ROYALTIES E DESPESAS DE ASSISTÊNCIA

---

O RIR/99 cuida da dedutibilidade de importâncias pagas ou creditadas a título de *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, e as despesas com assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes em seus arts. 351 a 355. O Regulamento trata de despesas com aluguéis e *royalties*. A expressão aluguel é mais utilizada para designar uma retribuição pelo uso de bem corpóreo, enquanto a palavra *royalty* designa a retribuição pelo uso de um bem imaterial. Vamos tratar deste último.

### DESPESAS NECESSÁRIAS

As despesas com *royalties* somente serão admitidas como dedução na determinação do lucro real quando forem necessárias à manutenção da fonte produtora dos rendimentos. São necessárias as importâncias pagas a título de *royalties* quando a patente ou o registro estiver em pleno vigor. O pagamento pela utilização de patente de invenção ou registro de marca que já decaiu no domínio público não é dedutível por tratar-se de despesa não necessária à atividade.

A Lei nº 5.772, de 21-12-71, instituiu o Código de Propriedade Industrial, que a partir de 15-05-97 foi substituído pela Lei nº 9.279, de 14-05-96. A lei, com 244 artigos, regula os direitos e as obrigações relativos à propriedade industrial mediante concessão de patentes de invenção e de modelo de utilidade e concessão de registro de desenho industrial e de marcas.

### APLICAÇÃO DE CAPITAL

As importâncias pagas para aquisição de patentes de invenção ou processos e fórmulas de fabricação são consideradas aplicações de capital, devendo tais importâncias serem contabilizadas no ativo imobilizado, de acordo com o PN nº 108/78, para amortização no prazo de utilização do privilégio (art. 324 do RIR/99). Se a empresa adquire uma patente de invenção que ainda tem 5 anos de privilégio, a amortização do custo de aquisição deverá ser procedida dentro dos 5 anos. O montante da amortização, em cada ano, que ultrapassar o limite fixado na Portaria nº 436/58 não poderá ser computado na determinação do lucro real.

A importância paga para aquisição de registro de marca de indústria ou de comércio é uma aplicação de capital que deverá ser também contabilizada no ativo imobilizado.

Esse valor, todavia, não poderá ser amortizado porque o registro de marca poderá ser renovado indefinidamente. A amortização somente é cabível quando a aplicação de capital tiver prazo limitado de utilização. O registro de marca é prorrogável por quanto tempo desejar e por isso mesmo o art. 325 do RIR/99 não inclui como amortizáveis as despesas com aquisição de marca.

## DEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES

A despesa de royalty é dedutível pelo regime de competência, independente de ser ou não tributável no beneficiário. Uma empresa do exterior faz contrato de cessão de uso de patente de invenção por cinco anos. Cláusula contratual diz que o royalty de cada ano-calendário será pago no dia 31 de março do ano seguinte. Neste caso, a despesa de royalty do ano-calendário é dedutível nesse ano, independente da incidência ou não do imposto de renda na fonte na data do crédito contábil. O royalty sobre a receita do ano é despesa incorrida.

A mesma situação ocorre com os juros de empréstimos do exterior. No dia 10-05-2003 a empresa brasileira contraiu empréstimo do exterior com vencimento em 10-05-2004 e pagamento de juros nessa data. No dia 31-12-2003, a empresa brasileira poderá fazer o lançamento contábil dos juros do período de 10-05-2003 a 31-12-2003, com débito de despesas e a crédito do beneficiário no exterior. Nessa hipótese, os juros são despesas financeiras dedutíveis em 2003 pelo regime de competência, ainda que a incidência do imposto de renda exclusivo na fonte ocorra no pagamento em 10-05-2004.

## PAGAMENTOS NÃO DEDUTÍVEIS

O art. 353 do RIR/99 enumera os casos em que os *royalties* pagos não são dedutíveis na determinação do lucro real. O seu inciso I teve a redação alterada sem base em lei, passando a dispor que não são dedutíveis os *royalties* pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes. O art. 71 da Lei nº 4.506/64 dispõe que não são dedutíveis os *royalties* pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes. O art. 353 do RIR/99 incluiu, sem base legal, como não dedutíveis os *royalties* pagos para sócios pessoas jurídicas. Com a inovação chegou-se ao absurdo de não ser dedutível o *royalty* pago a outra pessoa jurídica domiciliada no País que seja sócia, mas ser dedutível o *royalty* pago a pessoa jurídica controladora domiciliada no exterior, desde que o contrato seja posterior a 31-12-91. Trata-se de fiscalismo cego.

O art. 353 do RIR/99 dispõe ainda que não são dedutíveis os *royalties* pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz, e os pagos pela sociedade com sede no Brasil à pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, estes em se tratando de contrato assinado até 31-12-91.

O art. 353 do RIR/99 considera também não dedutíveis os *royalties* pagos ou creditados a beneficiários residentes no exterior que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil ou cujos montantes excedam aos limites fixados para cada grupo de atividade ou produtos.

A verificação de controle indireto de capital torna-se impossível quando o grupo empresarial é formado por dezenas ou centenas de empresas ou o grupo tem empresas em diversos países.

As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e de aluguéis e *royalties* pagas pela sociedade com sede no Brasil à pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto, quando decorrentes de contratos assinados, averbados no INPI e registrados no Banco Central do Brasil posteriormente a 31-12-91, são dedutíveis na determinação do lucro real (art. 353, § único, do RIR/99). Não se aplica para essas despesas dedutíveis a vedação para remessa ao exterior.

## LIMITES DE DEDUÇÃO

Os *royalties* pagos ou creditados pela exploração de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação e pelo uso de marcas de indústria e comércio têm limites de dedutibilidade do lucro tributável fixados periodicamente pelo Ministro da Fazenda. Atualmente, estão em vigor os coeficientes fixados pela Portaria nº 436/58, de 30-12-58, com as alterações introduzidas pelas Portarias nºs 113/59 e GB-314/70.

Os percentuais de limites máximos admitidos como despesas a título de *royalties*, previstos na Portaria nº 436/58, serão aplicados sobre a receita líquida de vendas do produto fabricado ou vendido. Anteriormente ao Decreto-lei nº 1.730/79, os coeficientes máximos eram aplicados sobre a receita bruta dos produtos fabricados ou vendidos. O art. 6º do Decreto-lei nº 1.730/79, alterando aquela sistemática, dispõe que o limite máximo das deduções será calculado sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido. A nova redação leva a entender que o limite será calculado somente sobre as receitas de vendas já efetivadas e não como anteriormente, quando o limite poderia ser calculado sobre os produtos fabricados mas ainda não vendidos.

Receita líquida de vendas, de acordo com a IN nº 51, de 03-11-78, é a receita bruta de vendas diminuída das vendas canceladas, dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre as vendas. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados do comprador e do qual o vendedor dos bens seja mero depositário. Assim sendo, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) não compõe a receita bruta.

Tratando-se de empresa industrial o limite dedutível de *royalties* será determinado tomando-se a receita de vendas do produto fabricado, excluído o IPI e diminuída de ICMS, PIS e COFINS sobre faturamento, vendas canceladas e descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente.

Quando a empresa no País assumir o ônus do imposto de renda incidente na fonte sobre os pagamentos de *royalties*, o limite de que trata a Portaria nº 436/58 será determinado tomando-se o total do rendimento, pago ou creditado, mais a parcela do imposto de renda.

Os coeficientes percentuais máximos fixados na Portaria nº 436/58 referem-se a *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação e despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, englobadamente considerados, inadmitindo-se o emprego de tais percentuais isoladamente para *royalties* e, outra vez, para despesas de assistência (PN nº 117/75).

Assim, por exemplo, se a empresa deduz do lucro real a despesa de *royalties* pelo uso da patente de invenção, digamos de 2% para a fabricação de artigos de barbear, não poderá essa empresa deduzir a despesa pelo pagamento de assistência técnica para fabricação do mesmo produto, também de 2%.

O art. 74 da Lei nº 3.470, de 28-11-58, veio dispor que para os fins de determinação do lucro real das pessoas jurídicas, somente poderão ser deduzidas do lucro bruto as somas das quantias devidas a títulos de *royalties*, pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes até o limite máximo de 5% da receita bruta do produto fabricado ou vendido.

O seu § 1º diz que serão estabelecidos e revistos periodicamente mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções de que trata esse artigo, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade. Os coeficientes percentuais foram fixados pela Portaria nº 436, de 1958.

O limite de dedução fixado naquele artigo era aplicável tanto para os pagamentos efetuados para beneficiários residentes no exterior como para os domiciliados no Brasil. A lei não fazia distinção.

A Lei nº 4.131, de 03-09-62, conhecida como Estatuto do Capital Estrangeiro, veio dispor em seu art. 12 que as somas das quantias devidas a título de *royalties* pela exploração de patentes de invenção, ou uso de marca de indústria e de comércio e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas, nas declarações de renda, até o limite máximo de 5% da receita bruta do produto fabricado ou vendido.

O limite máximo de 5%, fixado naquele artigo, é aplicável somente quando o beneficiário do rendimento de *royalty* ou de assistência tiver domicílio no exterior. Isso por dois motivos. Primeiro porque a Lei nº 4.131, de 1962, com 58 artigos, tratou exclusivamente de operações com residentes no exterior. Segundo porque o art. 13 manda considerar o excedente, ao limite, como lucros distribuídos para tributação na fonte e incidência do revogado imposto suplementar de renda que incidia na remessa ao exterior.

O art. 71 da Lei nº 4.506, de 30-11-64, veio, novamente, disciplinar a dedutibilidade das despesas de *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos ou fórmulas de fabricação ou marcas de indústria ou comércio, dispondo que a dedução de despesa com *royalties*, para efeito de apuração do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento.

Aquele artigo disciplinou a dedutibilidade de *royalties* pagos tanto para os beneficiários residentes no Brasil como no exterior. É dispositivo aplicável somente para os beneficiários residentes no Brasil quando diz que não são dedutíveis os *royalties* pagos a sócios ou dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes.

É dispositivo aplicável somente para os beneficiários no exterior quando diz que não são dedutíveis os *royalties* pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz ou pagos pela controlada no Brasil em benefício de sua controladora no exterior.

O art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, fixou limites máximos de dedução das despe-

sas com royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação e pelo uso de marcas, somente quando o beneficiário tiver domicílio no exterior. Está dito que não são dedutíveis os royalties pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior, cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior.

Se o legislador quisesse limitar a dedutibilidade das despesas com royalties pagos, também, para os beneficiários residentes no Brasil, teria utilizado um parágrafo para esse fim sem mencionar se o beneficiário é residente no Brasil ou no exterior. O limite de dedução dos royalties pagos para residentes no Brasil não teria sentido porque a despesa de uma empresa representa receita de outra empresa no Brasil.

O art. 52 da mesma Lei nº 4.506, de 1964, dispõe que as importâncias pagas a pessoas jurídicas ou naturais domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, quer fixas quer como percentagens da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando o montante anual dos pagamentos não exceder ao limite fixado por ato do Ministro da Fazenda, de conformidade com a legislação específica. Note-se que o limite de dedução não foi estendido para os pagamentos a beneficiários no Brasil.

O PN nº 139, de 1975, definiu que os limites máximos de dedução do lucro real, estabelecidos pela Portaria nº 436, de 1958, aplicam-se tanto a royalties pagos ou creditados a beneficiários residentes no País ou no exterior, sem distinção. O Parecer foi, equivocadamente, fundamentado com base no art. 12, § 1º, da Lei nº 4.131, de 1962. Já foi provado que esse artigo é aplicável somente para pagamentos de royalties para residentes no exterior.

O STF no RE nº 104-368-7 (DJU de 28-02-92), reformando decisão de instância inferior, deu provimento ao recurso da União Federal e decidiu que os limites de dedutibilidade fixados em lei aplicam-se tanto aos beneficiários residentes no País como no exterior. O relator do acórdão entendeu que o art. 71 da Lei nº 4.506/64 não revogou o art. 74 da Lei nº 3.470/58.

O 1º C. C. decidiu pelos acórdãos nºs 103-20.277/2000 (DOU de 11-08-2000) e 105-12.861/99 (DOU de 10-06-99) que o art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, não revogou o art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958. Assim, o limite da Portaria nº 436, de 1958, aplica-se tanto a royalties pagos a domiciliados no País, como no exterior.

A 1ª e a 7ª Câmaras do 1ª C.C. decidiram pelos ac. nºs 101-94.546/2004 (DOU de 30-06-04) e 107-07.514/2004 (DOU de 25-05-04) que o art. 71 da Lei nº 4.506/64 deu nova redação ao art. 74 da Lei nº 3.470/58, operando-se a revogação tácita (LICC, art. 2º, § 1º), Isso significa que não está sujeito ao limite de dedução os royalties pagos para beneficiários residentes no Brasil.

A CSRF, também, decidiu pelo acórdão nº 01-04.046/2002 (DOU de 05-08-03) que o art. 71 da Lei nº 4.506/64 deu nova redação ao art. 74 da Lei nº 3.470/58, operando-se a revogação tácita.

## **REVOGAÇÃO DA PORTARIA Nº 436/58**

A Portaria nº 436, de 1958, fixou os coeficientes percentuais máximos permitidos

para a dedução de despesas de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, bem como pelo uso de marcas. Os percentuais vão de 1% a 5%.

Os percentuais inferiores a 5% podem ser questionados porque tanto o art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962, quanto o art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958, fixaram o percentual máximo de 5%. O art. 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias revogou todos os dispositivos legais que delegavam a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente a ação normativa.

Os artigos de leis que delegavam ao Ministro da Fazenda competência para fixar os coeficientes percentuais máximos para dedução de despesas com royalties e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes estão revogados. Com isso, vale o percentual de 5% fixado nas leis.

Além da revogação da delegação de competências, o art. 150 da Constituição dispõe que é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Com isso, os percentuais inferiores a 5% para dedução de despesas, fixados na Portaria nº 436, de 1958, aumentou tributo sem lei, contrariando a Constituição.

Toda lei que contraria uma nova Constituição considera-se revogada a partir da vigência da nova Constituição. Se a delegação de competência foi revogada pela Constituição, a Portaria nº 436, de 1958, que é peça acessória da lei, também, está revogada. Não é possível aceitar o entendimento de que a Portaria nº 436, de 1958, foi recepcionada pela Constituição de 1988 porque foi editada na vigência da Constituição que permitia a delegação de competência.

O art. 8º do Decreto-lei nº 1.648, de 18-12-78, fixou o coeficiente percentual de 15% sobre a receita bruta conhecida no caso de apuração de lucro por arbitramento e delegou ao Ministro da Fazenda o poder de fixar percentagem maior de acordo com a natureza da atividade econômica da pessoa jurídica. Com base nessa delegação, a Portaria nº 22, de 12-01-79, fixou em 30% da receita da prestação de serviços no caso de arbitramento de lucro.

A fiscalização da Receita Federal, mesmo na vigência da Constituição de 1988, continuou aplicando o percentual de 30% sobre a receita da prestação de serviços para determinar o lucro arbitrado.

Várias decisões do 1º C. C., como a do ac. nº 107-04.752/98 (DOU de 20-05-98), passaram a dar provimento aos recursos voluntários dizendo que a teor do disposto no art. 25 do ADCT, após 180 dias da promulgação da Constituição, foram revogados todos os atos de delegação de competência, dentre eles a Portaria nº 22/79, sendo admissível para a determinação da base de cálculo do lucro arbitrado, portanto apenas a utilização do percentual de 15% fixado na lei.

A surpresa é que, em algumas decisões, como a do ac. nº 01-02.980/2000 no DOU de 15-12-2000, a CSRF deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional dizendo que na apuração do lucro arbitrado, é aplicável o percentual de 30% sobre as receitas mensais de prestação de serviços, em face do que estabelece a Portaria MF nº 22/79, II, "c", que foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988.

Se aquele entendimento da recepção da Portaria pela Constituição de 1988 estiver correto, a Portaria nº 436, de 1958, que fixou percentuais inferiores a 5% para dedução das despesas de royalties, também, foi recepcionada pela Constituição de 1988. Com isso, continuaria existindo tributo aumentado por Portaria, contrariando o

art. 150 da Constituição. A Constituição está desmoralizada por receber tantas emendas e ainda ter que recepcionar uma portaria ministerial.

A Solução de Consulta COSIT nº 316 (DOU de 02-12-14), que tem efeito de ato normativo, decidiu que a dedutibilidade das despesas com royalties está limitada por coeficientes percentuais a incidir sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, estabelecidos pela Portaria nº 436 de 1958.

## AVERBAÇÃO NO INPI

As importâncias pagas ou creditadas a título de *royalties* somente poderão ser computadas na determinação do lucro real após a averbação do contrato no Instituto Nacional de Propriedade Industrial. Quando o beneficiário dos *royalties* tiver domicílio no exterior é necessário que o contrato seja previamente registrado no Banco Central do Brasil, para que as despesas sejam admitidas como dedutíveis.

As despesas com *royalties* incorridas no prazo do contrato, mas anteriormente à averbação deste no INPI e ao registro no Banco Central do Brasil, no caso de beneficiário domiciliado no exterior, poderão ser deduzidas acumuladamente no exercício social em que o contrato tiver sido aprovado por tais órgãos, obedecidos os limites, em cada ano, e as demais condições de dedutibilidade (PN nº 76/76).

A Solução de Consulta nº 146 (DOU de 16-06-15), que tem efeito de ato normativo, diz que são dedutíveis as despesas com royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes correspondentes ao período de tramitação do processo de averbação no INPI do contrato respectivo. Esse período, portanto, retroage somente até a data do protocolo do pedido de averbação, sendo vedada a dedução fiscal dessas despesas quando incorridas em período anterior a essa data.

A decisão pode provocar confusão entre os contribuintes e entender que as despesas são dedutíveis já no período de tramitação do pedido de averbação no INPI. Como a decisão usa a palavra **retroage**, aquele entendimento não tem base legal. Por outro lado, não tem sentido a despesa ser dedutível antes da averbação porque esta pode ser negada. Trata-se de despesa sujeita à condição.

A dedutibilidade de despesas com o pagamento de *royalties* e assistência técnica e semelhantes está condicionada, de acordo com o PN nº 102/75, à prévia averbação do contrato no INPI, independente da circunstância de o beneficiário ser ou não domiciliado no País. O 1º C.C. também decidiu pelo Ac. nº 103-03.298/81 (DOU de 18-05-81), que a dedutibilidade de *royalties* se condiciona à prévia averbação dos atos e contratos no INPI, independente da situação do domicílio do beneficiário dos rendimentos.

**Contratos de transferência de tecnologia e de franquia.** A Lei nº 9.279, de 1996, que regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial dispõe em seu art. 211 que o INPI fará o registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, contratos de franquia e similares para produzirem efeitos em relação a terceiros.

Já está pacificado na jurisprudência que a Receita Federal é terceiro em relação às partes contratantes. Com isso, o § 3º do art. 355 do RIR/99 dispõe que a dedutibilidade das despesas com remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do contrato no

INPI. É pacífica a jurisprudência administrativa naquele sentido. Vide o ac. CSRF/01-1.570/93 no DOU de 13-09-96. A IN nº 5, de 08-01-74, que não está revogada, só exige a averbação do contrato no INPI, para a dedutibilidade da remuneração dos serviços que envolvam transferência de tecnologia.

## PORTARIA Nº 436/58

A seguir são transcritos os coeficientes percentuais máximos permitidos para a dedução de *royalties* pela exploração de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, bem como pelo uso de marcas, fixados pela Portaria nº 436/58 e com as alterações posteriores:

- I - *royalties*, pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes:

### 1º GRUPO – INDÚSTRIA DE BASE

#### Tipos de Produção Percentagens

1 - ENERGIA ELÉTRICA	
01 - Produção e distribuição .....	5%
2 - COMBUSTÍVEIS	
01 - Petróleo e derivados .....	5%
3 - TRANSPORTES	
01 - Transporte em ferrocarris urbanos .....	5%
4 - COMUNICAÇÕES .....	5%
5 - MATERIAL DE TRANSPORTES	
01 - Automóveis, caminhões e veículos congêneres .....	5%
02 - Autopeças .....	5%
03 - Pneumáticos e câmaras de ar .....	5%
6 - FERTILIZANTES .....	5%
7- PRODUTOS QUÍMICOS BÁSICOS .....	5%
8 - METALURGIA PESADA	
01 - Ferro e aço .....	5%
02 - Alumínio .....	5%
9 - MATERIAL ELÉTRICO	
01 - Transformadores, dínamos e geradores de energia .....	5%
02 - Motores elétricos para fins industriais .....	5%
03 - Equipamentos e aparelhos de telefone, telegrafia e sinalização .....	5%
10 - MATERIAIS DIVERSOS	
01 – Tratores e combinados para agricultura .....	5%
02 - Equipamentos, peças e sobressalentes para a construção de estradas .....	5%
03 - Equipamentos, peças e sobressalentes para as indústrias extrativas e de transformação .....	5%

11 - CONSTRUÇÃO NAVAL	
01 - Navios .....	5%
02 - Equipamentos de navios .....	5%
12 - INDÚSTRIA DE CIMENTO .....	5%
(incluído pela Portaria nº 113/59)	

## 2º GRUPO – INDÚSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO – ESSENCIAIS

1 - MATERIAL DE ACONDICIONAMENTO E EMBALAGEM .....	4%
2 - PRODUTOS ALIMENTARES .....	4%
3 - PRODUTOS QUÍMICOS .....	4%
4 - PRODUTOS FARMACÊUTICOS .....	4%
5 - TECIDOS, FIOS E LINHAS .....	4%
VIDROS E ARTEFATOS DE VIDRO (INCLUÍDO PELA PORTARIA Nº GB-314/70) .....	4%
6 - CALÇADOS E SEMELHANTES .....	3,5%
7 - ARTEFATOS DE METAIS .....	3,5%
8 - ARTEFATOS DE CIMENTO E AMIANTO .....	3,5%
9 - MATERIAL ELÉTRICO .....	3%
10 - MÁQUINAS E APARELHOS	
01 - Máquinas e aparelhos de uso doméstico não considerados supérfluos .....	3%
02 - Máquinas e aparelhos de escritório .....	3%
03 - Aparelhos destinados a fins científicos .....	3%
11 - ARTEFATOS DE BORRACHA E MATÉRIA PLÁSTICA .....	2%
12 - ARTIGOS DE HIGIENE E CUIDADOS PESSOAIS	
01 - Artigos de barbear .....	2%
02 - Pastas dentífricas .....	2%
03 - Sabonetes populares .....	2%
13 - OUTRAS INDÚSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO .....	1%
14 - INDÚSTRIA DE INFORMÁTICA, AUTOMAÇÃO E INSTRUMENTAÇÃO	
01 - Máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos e dispositivos base- ados em técnica digital ou analógica com funções técnicas de coleta, tratamen- to, estruturação, armazenamento, comutação, recuperação e apresentação da informação, seus respectivos insumos eletrônicos e opto-eletrônicos, partes, peças e suporte físico para operação, bem como conjuntos de atualização tecnológica e otimização de desempenho (Portaria nº 60/94) .....	5%
II - <i>royalties</i> , pelo uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabri- cação .....	1%

A inclusão de outros tipos de produção e atividade, nos grupos de que trata a Portaria nº 436/58, será requerida pela pessoa jurídica interessada, à Secretaria da Receita Federal, em petição instruída com os elementos necessários à classificação.

A Secretaria da Receita Federal indicará o coeficiente para a dedução, tendo em vista a correlação, afinidade ou semelhança entre o tipo de produção e atividade da

pessoa jurídica interessada e os demais especificados no grupo a que corresponder. A pessoa jurídica poderá instruir o processo, inclusive, com o pronunciamento de órgão especializado a fim de melhor evidenciar a essencialidade do tipo de produção ou atividade a classificar.

Com o parecer conclusivo da Secretaria da Receita Federal, o processo será submetido à decisão do Ministro da Fazenda, tendo aplicação, até o seu despacho resolutivo, a percentagem mínima admitida.

Quando a questão não importar em inclusão de novos tipos de produção e atividade nos grupos de que trata a Portaria nº 436/58, nem de revisão dos coeficientes ali determinados, mas apenas de consulta quanto à exata classificação da interessada entre os agrupamentos ali definidos, cabe consulta dirigida ao Superintendente Regional da Receita Federal.

As empresas industriais e agropecuárias que fizerem jus aos incentivos fiscais para a capacitação tecnológica na forma da Lei nº 8.661, de 02-06-93, poderão deduzir as despesas de *royalties*, de assistência técnica ou científica até o limite de 10% da receita líquida das vendas dos bens produzidos com a aplicação dessa tecnologia. Essa Lei foi regulamentada pelo Decreto nº 949, de 05-10-93.

## MARCAS E SÍMBOLOS

A Portaria nº 436/58 limitou em 1% do produto fabricado ou vendido a dedutibilidade dos *royalties* pagos pelo uso de marca de indústria ou comércio, em qualquer tipo de produção ou atividade. A Receita Federal entende que enquadra-se como *royalties* dos arts. 352 e 355 do RIR/99 o pagamento para uso de personagens de determinada obra artístico-literária.

Assim, as pessoas jurídicas só podem deduzir, na apuração do lucro real, o *royalty* de 1% sobre a receita líquida dos produtos vendidos, nos casos de uso de marcas, símbolos ou personagens, para calçados, vestuário etc. O limite de dedutibilidade não altera ainda que sejam pagos 1% para uso da marca e 9% ou 14% a qualquer outro título.

## ASSISTÊNCIA TÉCNICA, ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES

A dedutibilidade das despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes está condicionada aos mesmos requisitos exigidos para a dedução de *royalties*, diferindo apenas em alguns aspectos a seguir tratados. O § 1º do art. 354 do RIR/99 dispõe que as despesas de assistência somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo esse prazo ser prorrogado até mais cinco anos por autorização do Conselho Monetário Nacional.

Os encargos assumidos na contratação de serviços de assistência técnica ou outra, pagos ou creditados, no Brasil, diretamente ao prestador do serviço ou, por conta deste, a terceiros, consideram-se parcelas do valor do contrato, não podendo ser divorciados das normas e limitações estabelecidas na legislação do imposto de renda (PN nº 320/71). Assim, por exemplo, se a empresa prestadora de assistência técnica, domiciliada no exterior, mandar técnicos necessários para a prestação de

serviços de assistência aqui no País e as despesas de hospedagem, alimentação e transportes forem por conta da empresa no País, tais encargos serão considerados como parte integrante do montante pago ou creditado a título de assistência.

As despesas pagas ou creditadas a título de prestação de serviços de pesquisa e mercado, publicidade, promoção de vendas, relações públicas, assistência a clientes, informações permanentes sobre aperfeiçoamentos técnicos e lançamentos de novos artigos, intercâmbio comercial e de informações com empresa titular dos privilégios, promoção e assistência à exportação dos produtos e outros semelhantes têm sua dedutibilidade condicionada aos limites e demais requisitos fixados nos artigos 352 e 354 do RIR/99 (PN nº 86/77), Assim sendo, todas essas despesas serão consideradas englobadamente no cálculo do limite de despesa dedutível.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac, nº 101-88.916/95 (DOU de 08-03-96) que somente estão sujeitas às condições e prazos estabelecidos pelo art. 354 do RIR/99 as somas das quantias devidas a título de remuneração que envolvam transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante). Dispêndios com outros serviços que não tenham referida classificação refogem às condições estabelecidas pelo ato legal, regendo-se pela regra de dedutibilidade dos dispêndios feitos a esse título contida no art. 299 do RIR/99.

## DIREITOS AUTORAIS

Os limites de dedução de *royalties* de que trata a Portaria nº 436/58 não se aplicam ao pagamento de direitos autorais para edição e venda de livros. O 1º C.C. bem decidiu pelo Ac. nº 105-5.572/91 (DOU de 27-06-91) que as quantias pagas ou incorridas a título de direitos de edição e distribuição de obras científicas, técnicas e outras são plenamente dedutíveis do lucro bruto na apuração do resultado do exercício desde que não contribuam para a formação do resultado de mais de um exercício.

As quantias pagas a título de direito autoral não estão sujeitas ao limite imposto pelo art. 355 do RIR/99, obedecendo, portanto, às regras gerais para dedução de despesas ou custos, pelos atributos de normalidade e necessidade, respeitando-se o regime de competência. Vide os Acs. N<sup>os</sup> 108-01.502/94 no DOU de 17-04-97, 107-01.392/94 no DOU de 12-02-98.

## PROGRAMAS DE COMPUTADOR

Dúvidas têm sido levantadas quanto à existência ou não de limites de dedutibilidade das despesas pagas para uso de programas de computador. Examinando o assunto, verificamos que tais pagamentos não se enquadram em nenhuma das limitações dos arts. 351 a 355 do RIR/99, ainda que efetuados a título de *royalties*.

A IN nº 4, de 30-01-85, que disciplinou a amortização do custo de aquisição ou desenvolvimento dos programas de computador não fez nenhuma restrição quanto ao limite de dedutibilidade. Se o pagamento pelo uso de programa de computador tivesse limite de dedução como despesa operacional, na amortização do capital aplicado para obtenção do direito de uso do programa teria de ter o mesmo limite.

O Decreto nº 96.036, de 12-05-88, que disciplinou a proteção da propriedade intelectual de programas de computador, faz assemelhar tal propriedade a direito autoral

que não tem limite de dedutibilidade. A Portaria nº 181, de 28-09-89, por sua vez, diz expressamente tratar-se de direito autoral.

Entendemos que os valores pagos a título de uso de programas de computador, seja o beneficiário residente no País ou não, não estão sujeitos a qualquer limite de dedução como despesa operacional, desde que não seja para pessoa ligada ou empresa participante nos lucros.

Tratando-se de pagamentos para sócio ou acionista, o art. 353, inciso I, do RIR/99 dispõe que não são dedutíveis os *royalties* pagos a sócios ou dirigentes de empresa, e a seus parentes ou dependentes. Aquele inciso I não cuida exclusivamente de *royalties* de patentes de invenção ou processos ou fórmulas de fabricação. O artigo cuida inclusive de aluguéis de imóveis.

## DESPESAS DE FRANQUIA

A Lei nº 8.955, de 15-12-94, que disciplinou o contrato de franquia empresarial (franchising) em seu art. 5º, que foi vetado, dispunha o seguinte:

Art. 5º As despesas de royalties, de publicidade, de aluguel de marca, de utilização pelo uso de marca, de sistema de know-how e quaisquer outras pagas periodicamente ao franqueador serão consideradas despesa operacional dedutível para fins de apuração de lucro real do franqueado ou de empresa que o franqueado constitua para operar a franquia, observado o disposto no art. 71 da Lei nº 4.506, de 30-11-64, e legislação superveniente.

Na razão do veto foi dito que a matéria de que trata o art. 5º do projeto de lei já se encontra albergada pela legislação do imposto de renda, sendo ele, portanto, desnecessário, razão pela qual se impõe o seu veto.

Com o veto, a própria fiscalização da Receita Federal terá dúvida quanto à dedutibilidade dos pagamentos periódicos efetuados pela empresa franqueada. Isso porque os pagamentos decorrentes de franquia empresarial diferem totalmente do pagamento de royalties de que trata o art. 71 da Lei nº 4.506/64. Na franquia, além da marca já conhecida, a empresa franqueadora dá todo apoio mediante propaganda, treinamentos, informações de segredos comerciais e industriais etc.

O ADI SRF nº 2, de 22-02-02, esclarece que a remuneração paga pelo franqueado ao franqueador é dedutível da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, aplicando-se, cumulativamente, os limites percentuais previstos nas Portarias específicas do Ministro da Fazenda, para cada tipo de royalty contratado, classificando-os segundo as subdivisões daqueles atos administrativos. À dedutibilidade aplica-se o limite máximo de cinco por cento previsto no art. 12 da Lei nº 4.131, de 03-09-62, e no art. 6º do Decreto-lei nº 1.730, de 17-12-79.

Se o art. 5º da Lei nº 8.955, de 1994, não tivesse sido vetado, a dedutibilidade das remunerações pagas pela empresa franqueada estaria limitada a 5% da receita líquida das vendas quando a beneficiária tivesse domicílio no exterior e não teria limite quando a beneficiária fosse residente no Brasil. Isso porque o art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, fixou limite de dedutibilidade de 5% somente quando o beneficiário do pagamento fosse residente no exterior.

O ADI nº 2, de 22-02-02, ao definir que a dedutibilidade da remuneração de franquia

está limitada a 5% da receita líquida, citou como base legal o art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962, e o art. 6º do Decreto-lei nº 1.730, de 1979. Esses dois dispositivos legais, como já examinados, são aplicáveis exclusivamente quando o beneficiário da remuneração tiver domicílio no exterior. Com isso, as remunerações de franquia pagas para residentes no Brasil são integralmente dedutíveis sem qualquer limitação.

As remunerações de franquia pagas para domiciliados no exterior são dedutíveis até o limite de 5% da receita líquida de vendas porque a Portaria nº 436, de 1958, está revogada com a Constituição de 1988 como foi visto.

O 1º C.C., pelo ac. nº 101-94.329/2003 (DOU de 28-01-04), decidiu que a dedutibilidade das despesas com pagamento de royalties pelo direito de utilizar a marca do franqueador e de fabricar ou comercializar os mesmos produtos por eles fabricados ou comercializados, utilizando os mesmos processos de fabricação, comercialização ou de exploração do negócio, relativamente a produtos alimentares, sujeita-se ao limite de 4% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido e às demais condições previstas nos arts. 291 a 294 do RIR/94 combinados com a Portaria MF nº 436, de 1958.

Pelo nome da fonte pagadora, o beneficiário é residente no exterior. A DRJ de Campinas aceitou a dedutibilidade de 4% e o 1º C.C. confirmou a decisão de 1ª instância ao negar provimento ao recurso de ofício. Na Portaria nº 436, de 1958, o limite de dedutibilidade de royalties para produtos alimentares está fixado em 4%. Por incrível que pareça nenhuma empresa questionou sobre a revogação daquela Portaria. Se a Portaria estiver revogada, a dedução de royalties pelo uso de marca passa de 1% para 5%.

As despesas de propaganda, até a vigência da Lei nº 7.450/85, conforme entendimento firmado pelo PN CST nº 34/81, somente podiam ser computadas na determinação do lucro real do exercício financeiro correspondente ao período-base do efetivo pagamento, ou seja, essa despesa tinha o regime de caixa. Esse entendimento passou a ser adotado nas decisões do 1º Conselho de Contribuintes.

O art. 54 da Lei nº 7.450/85 dispõe agora que as despesas de propaganda são dedutíveis nas condições estabelecidas pela Lei nº 4.506/64, segundo o regime de competência (art. 366 do RIR/99).

O art. 54 da Lei nº 4.506/64 está redigido nos seguintes termos:

Art. 54. Somente serão admitidas como despesas de propaganda, desde que diretamente relacionadas com a atividade explorada pela empresa:

- I - os rendimentos de trabalho assalariado, autônomo ou profissional, e a aquisição de direitos autorais de obra artística;
- II - as importâncias pagas a empresas jornalísticas, correspondentes a anúncios ou publicações;
- III - as importâncias pagas a empresas de radiodifusão ou televisão, correspondentes a anúncios, horas locadas, ou programas;
- IV - as despesas pagas a quaisquer empresas, inclusive de propaganda, desde que sejam registradas como contribuintes do imposto de renda e mantenham escrituração regular;
- V - .....

As despesas de propaganda, na verdade, já seguiam o regime de competência a partir da vigência da Lei nº 6.404/76, que no § 1º do art. 187 dispõe:

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

O Decreto-lei nº 1.598/77, que adaptou a legislação fiscal à Lei das Sociedades por Ações, por outro lado, dispõe no inciso XI do art. 67 que o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31-12-77, com observância das disposições da Lei nº 6.404/76.

A dedutibilidade das despesas de propaganda, segundo o regime de competência, é aplicável a partir do período-base encerrado em 1985, conforme esclareceu a IN SRF nº 77/86.

A dedutibilidade das despesas de propaganda subordinada ao requisito de a empresa beneficiária manter escrituração regular tem gerado certa controvérsia, porque o contribuinte não poderá fiscalizar a escrituração contábil de outras empresas. O 1º Conselho de Contribuintes decidiu, pelo Ac. nº 103-890/80 (DOU de 7-7-80), que:

**CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – DESPESAS DE PROPAGANDA** – Faltando às entidades beneficiadas os requisitos do registro no Cadastro Geral de Contribuintes ou de escrituração regular (§ 2º do art. 191 do RIR/75), indedutíveis as despesas a ela pagas a título de ‘propaganda’.

O valor das amostras distribuídas em cada ano não poderá ultrapassar, de acordo com o art. 366 do RIR/99, o limite de 5% da receita líquida obtida na venda dos produtos, não prevalecendo mais o limite de 5% da receita bruta estabelecida em regulamentos anteriores.

O valor do prêmio em dinheiro conferido à pessoa física, como recompensa por participação em competição de conhecimentos, realizada em auditório de empresa de radiodifusão ou televisão, integra-se na despesa de propaganda do patrocinador (PN CST nº 62/76). O prêmio pago em bens também é despesa de propaganda.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. 107-0.204/93 (DOU de 02-01-97) que gastos com patrocínio de equipe esportiva que divulga a marca do produto produzido pelo contribuinte constitui gastos com publicidade e propaganda.

## **COMPROVANTES FORNECIDOS PELAS AGÊNCIAS DE PROPAGANDA**

A CPI dos Correios veio comprovar alguns equívocos de entendimento divulgado nos jornais em relação às despesas de propaganda. Alguns afirmaram que os recursos movimentados vieram de superfaturamento de despesas de propaganda. O superfaturamento desacompanhado de serviços não executados serve apenas para dar pequenas propinas mas não serve para gerar grandes recursos movimentados como no caso da CPI dos Correios.

Se uma empresa industrial, comercial ou de serviços ou órgão público teve gastos de propaganda de 100 milhões de reais, a agência de propaganda teve receita de 15 milhões de reais que deduzidos os custos, despesas e tributos, do lucro pode-se dar propina de um ou dois milhões de reais. Isso representa um ou dois por cento das despesas de propaganda. Fica provado que o superfaturamento isolado não gera grandes recursos para operações ilícitas.

Se os recursos movimentados pelas agências de propaganda envolvidas na CPI dos Correios forem decorrentes de despesas de propaganda de empresas ou órgãos públicos, pode-se afirmar com certeza de que houve pagamentos sem a efetiva prestação de serviços.

As atividades das agências de propaganda estão disciplinadas pela Lei nº 4.680, de 18-06-65, e pelo Decreto nº 57.690, de 01-02-66. A receita da Agência corresponde à comissão calculada mediante aplicação de percentual contratado sobre o valor da veiculação que varia de 10% a 20%.

No jornal O Estado de São Paulo do dia 07-08-05, com o título Crise no Governo Lula, num dos trechos está dito que duas empresas de celular negam qualquer irregularidade tributária e informam já ter entregue voluntariamente à CPI todas as notas fiscais referentes aos pagamentos feitos a duas agências de propaganda envolvidas.

Trata-se de outro entendimento equivocado. A nota fiscal fornecida pela agência de propaganda é idônea somente para comprovar a despesa correspondente à comissão paga à agência. Essa nota fiscal não serve para comprovar a despesa correspondente a 85% ou 90% do valor pago pela empresa cliente e que pertenceria ao veículo de divulgação (empresas de televisão, rádio, jornal, revista etc). Se a nota fiscal da agência de propaganda não estiver acompanhada da nota fiscal do veículo de divulgação, o pagamento é de serviço não executado, indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Neste caso a multa de lançamento de ofício é de 150%.

Se a Receita Federal tivesse a liberdade de examinar os recursos movimentados que foram levantados pela CPI dos Correios, certamente, encontraria uma enormidade de pagamentos de propaganda e publicidade ditas “frias”, isto é, não realizadas. Sem a participação de veículos de divulgação não é possível efetuar a publicidade.

## RATEIO DE DESPESAS

É comum o rateio de despesas de propaganda entre diversas empresas distribuidoras de produtos. O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 103-06.267/84 (DOU de 15-08-85), segundo o qual, comprovando-se o efetivo pagamento e a sua razoabilidade, tal despesa tem sua dedutibilidade assegurada se decorrente de percentual sobre o valor das mercadorias compradas e em cumprimento de condições previamente ajustadas com o respectivo fornecedor. Vide ainda, no mesmo sentido, os Ac. nºs 101-78.463/89 (DOU de 11-09-89), 105-3.266/89 (DOU de 27-11-89) e 103-08.605/88 (DOU de 04-05-89).

O 1º C.C. considerou dedutíveis as despesas de propaganda decorrentes de campanha publicitária institucionalizada, promovida pela pessoa jurídica em co-participação com outras integrantes de rede nacional de distribuição, desde que a empresa coordenadora da publicidade mantenha escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o fato; sejam elaborados mapas demonstrativos, lastreados em documentação hábil e idônea; os serviços sejam efetivamente prestados; a quitação obedeça aos requisitos legais; e cada um dos participantes, quando solicitados, possa comprovar a satisfação das condições retroelencadas (Ac. nºs 103-08.005/87 e 103-08.006/87, no DOU de 08-10-87).

Ficou ainda decidido pelo Ac. nº 103-06.279/84 do 1º C.C. (DOU de 27-09-85) que o rateio de despesas entre empresas coligadas é forma procedimental de natureza contábil usualmente utilizada e aceita.

O 1º C.C. decidiu que os valores recebidos dos distribuidores de bebidas a título de ressarcimento ou antecipação, por obrigações por eles assumidas no rateio das propagandas e publicidade contratadas, constituem, na empresa que os recebe, *receitas não operacionais*. Somente são operacionais os dispêndios ocorridos na empresa recebedora, relativos à sua própria cota de participação no rateio realizado, isto é, as despesas de propaganda por ela assumida (Ac. nº 103-10.129/90, no DOU de 31-07-92). A contabilização correta, todavia, é como ressarcimento de despesas por-

que o rateio está previsto em contrato anterior à realização da despesa.

Aquela decisão distorce o lucro operacional da empresa porque lança a totalidade do pagamento como despesa operacional e os ressarcimentos como receitas não operacionais. Entendemos que o procedimento correto seria registrar a parcela das obrigações de terceiros numa conta transitória da conta patrimonial que receberia débito e crédito de igual valor. Somente a parcela do rateio que corresponder à própria empresa será escriturada como despesa operacional.

O rateio de despesas de propaganda provoca evasão de IPI, principalmente quando o produto é tributado com elevada alíquota. Os cosméticos, por exemplo, dependem de muita propaganda e a alíquota de IPI é muito grande. Assim, o rateio de despesas de propaganda permite à indústria vender para a empresa distribuidora por preço bem menor. Se a distribuidora adquirir a produção dentro dos limites para não ser equipada à industrial, não será contribuinte de IPI.

## **DISTRIBUIÇÃO DE PRÊMIOS**

Inúmeras empresas utilizam, como meio de propaganda, a distribuição de prêmios atribuídos por sorteio. Essas despesas são dedutíveis na apuração do lucro real, mas a realização dos sorteios depende de autorização do Ministério da Justiça.

A distribuição de prêmios sem sorteio não precisa de autorização. Assim, se a pessoa jurídica promove, por exemplo, concurso de conhecimentos em qualquer área, no auditório de emissora de televisão, a distribuição de prêmio independe de autorização porque não entra o fator sorte ou azar.

O valor do prêmio em dinheiro conferido a pessoa física, como recompensa por participação em competição de conhecimentos, realizada em auditório de empresa de radiofusão ou televisão, integra-se na despesa de propaganda do patrocinador (PN nº 62/76).

Os gastos com aquisição e distribuição de objetos, desde que de diminuto valor e diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa, poderão ser deduzidos a título de despesas de propaganda para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (Solução de Consulta COSIT nº 4, no DOU de 05-10-01).

Algumas empresas imobiliárias prometem dar mobília na compra de apartamento. Os custos de móveis, apesar de valor considerável, são dedutíveis porque estão embutidos no preço da venda de imóvel. Aqui é diferente, porque a distribuição gratuita de objeto é feita só para o efetivo comprador da mercadoria.

## **PROMOÇÃO DE VENDAS**

As empresas comerciais e industriais fazem todo tipo de promoção para vender suas mercadorias, tais como pagar as despesas de licenciamento ou prêmios de seguro de veículo vendido, dar televisor para o comprador do apartamento etc. Essas despesas são dedutíveis porque são necessárias para a manutenção da fonte produtora de receitas, mas o fisco tem glosado por entender que são liberalidades. Isso representa restrição indevida na atividade empresarial.

O 1º C.C. decidiu que não se confundem o disciplinamento legal dos descontos, pertinente à formação da receita líquida de vendas e o disciplinamento da dedutibilidade

das despesas, que tem a ver com a formação do lucro. Caracteriza-se como despesa normal o gasto com pagamento de seguro voluntário utilizado como brinde a todos os compradores, em esforço de promoção de venda de veículos (Ac. nº 105-9.102/95 no DOU de 03-12-96).

## **OUTRAS FORMAS DE PROPAGANDA**

As importâncias pagas pelo direito de colocar placas ou veículos semelhantes com fins propagandísticos, em dependências de agremiações esportivas (terrenos, muros, fachadas, outras superfícies etc.), são admitidas como despesas dedutíveis. Tais pagamentos devem ser considerados como integrantes das despesas de propaganda (PN nº 236/74).

Os gastos efetuados com abrigos para usuários de ônibus com o fim específico de promover a publicidade da empresa são dedutíveis a título de propaganda (ADN nº 15/76). O valor deve ser amortizado durante o período contratual em que a publicidade permanecer.

A Solução de Consulta COSIT nº 203 (DOU de 14-08-14), que tem efeito de ato normativo, diz que atendidos todos os requisitos previstos na legislação, as despesas realizadas a título de patrocínio a um clube de futebol profissional, para divulgação da marca comercial do patrocinante, podem ser consideradas como despesas de propaganda, sendo, portanto, dedutíveis da base de cálculo de IRPJ e CSLL.

## **DESPESAS INDEDUTÍVEIS**

Não são dedutíveis como despesas operacionais, mesmo a título de propaganda, os pagamentos efetuados para a aquisição de camarotes para desfile de carnaval, por não constituir relação direta com a atividade da empresa, conforme decidiu o 1º C.C. pelo ac. 101-90.829/97 no DOU de 07-05-97.

Com base naquele acórdão, o fisco autuou a editora que publica uma conhecida revista e que anualmente edita um ou dois números especiais para o Carnaval. Neste caso, a autuação é indevida porque a aquisição de camarote está intimamente ligada à atividade. A boa produção da revista depende do camarote. As emissoras de televisão que fazem as coberturas dos desfiles carnavalescos também necessitam de camarote para a atividade.

---

# 30

## PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

---

O tratamento tributário das participações societárias sofreu profunda alteração com o Decreto-lei nº 1.598/77. Pela sistemática introduzida, as participações societárias estão divididas em dois grupos: investimento avaliado pelo custo de aquisição e investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada.

### **EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL**

O art. 21 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da investida, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, observados os incisos I a VI do caput do art. 21 da nova redação.

O PN nº 107/78 definiu que, a partir da vigência do Decreto-lei nº 1.648/78, com a revogação do § 4º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, toda pessoa jurídica tributada pelo lucro real que tenha investimento relevante e influente está na obrigação de avaliá-lo em função do valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada.

De acordo com o item 4 do referido parecer da CST a sociedade, seja por ações ou por quotas ou de qualquer outro tipo, seja mesmo firma individual, quando tributada pelo lucro real, deverá avaliar, pelo método de equivalência patrimonial, o seu investimento relevante e influente na coligada ou controlada.

Na dúvida o contribuinte jamais deverá fazer avaliação pelo valor do patrimônio líquido porque a falta de avaliação, quando exigida, não acarreta sanção fiscal, mas a avaliação sem preencher as condições paga imposto de renda como se fosse reavaliação. A infração fiscal pode ocorrer se a investidora não fizer o ajuste de diminuição do patrimônio líquido da coligada ou controlada porque, neste caso, o custo do investimento para determinar o ganho ou a perda de capital na alienação será maior.

Quando a pessoa jurídica deixa de avaliar pelo valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada um investimento enquadrado no método da equivalência patrimonial, não há consequência fiscal no período-base em que o patrimônio líquido da sociedade investida teve aumento em razão de lucros.

A autuação fiscal ocorre quando a pessoa jurídica deixa de efetuar o ajuste para redução do investimento decorrente de prejuízo contábil na coligada ou controlada. O fisco considera a falta de redução do valor de investimento como reavaliação. Tal entendimento não tem base legal, mas está no PN nº 107/78.

Reavaliar, como a própria palavra diz, é dar novo valor maior que o existente. Não

há reavaliação por falta de diminuição de valor anterior. Reavaliação é ato de vontade da pessoa jurídica, enquanto a falta de redução do investimento é inércia, isto é, não há reavaliação por inércia.

A falta de redução do investimento tem consequência fiscal na alienação ou baixa do investimento por apurar ganho tributável menor. Isso porque a contrapartida do ajuste é despesa não dedutível na apuração do lucro real. Neste momento a falta de redução do investimento poderia ser questionada pelo fisco.

O 1º C.C. apreciou um recurso no processo em que o fisco considerou reavaliação a falta de redução do investimento no balanço de 31-12-82. O órgão colegiado deu provimento ao recurso porque a fiscalização foi realizada posteriormente a 31-12-83, quando a recorrente fez o ajuste. Com isso a falta de ajuste em 31-12-82 ficou sanada (Ac. nº 103-08.757/88, no DOU de 18-05-89).

## INVESTIMENTOS EM COLIGADAS E CONTROLADAS

Os artigos da Lei nº 6.404, de 1976, que dispõem sobre a avaliação de investimentos em coligadas e controladas sofreram alterações com as Leis nºs 11.638, de 2007, e 11.941, de 2009. O art. 248 dispõe:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% ou mais do capital votante, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas.

Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la (art. 243, §§ 4º e 5º, da Lei nº 6.404, de 1976).

A participação de 10% ou mais do capital da investida, sem controlá-la, deixou de ser coligada somente para os fins da Lei nº 6.404, de 1976, permanecendo o conceito do art. 1.099 do Código Civil. Na nova definição, são consideradas coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. Essa influência é presumida quando a participação no capital votante é de 20% ou mais.

Com as alterações desapareceu a palavra relevantes após a palavra investimentos. Com isso, não importa o valor contábil do investimento em relação ao valor do patrimônio líquido da investidora. Pela nova regra, uma sociedade com menos de 20% do capital votante, se fizer parte de grupo de sociedades ou estiver sob controle comum de sociedades avaliadas pelo patrimônio líquido, também, será avaliada pela equivalência patrimonial.

O § 2º do art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, na redação dada pelo art. 2º da Lei 10.303, de 2001, dispõe que o número de ações preferenciais sem direito a voto, ou sujeitas a restrição no exercício desse direito, não pode ultrapassar 50% do total das ações emitidas. Com isso, a sociedade investidora poderá ter o controle do capital, de que trata o § 2º do art. 243, com 25% mais um das ações. Existe ainda o caso de controle por acordo de acionistas.

No caso de a sociedade investidora não integralizar a totalidade do valor das

ações ou quotas subscritas, entendemos que, para efeitos de ajuste do investimento ao valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada, deverá ser subtraído da conta Investimentos na subconta Valor do Patrimônio Líquido a parcela a integralizar. Se não fizer essa dedução, o ajuste ficará distorcido, de vez que do capital da coligada ou controlada deverá ser subtraído o valor a integralizar.

As participações recíprocas entre uma companhia e suas coligadas ou controladas, salvo as exceções previstas, são vedadas pelo art. 244 da Lei nº 6.404/76. O art. 296, § 3º, dessa Lei, manda eliminar, no prazo de 5 anos a contar da data de sua entrada em vigor, as participações recíprocas vedadas.

## **INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E COMPANHIAS ABERTAS**

As instituições do sistema financeiro terão que observar as normas do Conselho Monetário Nacional (CMN), expedidas em forma de Resolução do Banco Central, enquanto as companhias abertas terão que observar as Instruções da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). A CVM expediu a Instrução nº 247, de 1996, alterada pelas Instruções nºs 331, de 2008 e 469, de 2008.

O PN nº 78/78 diz que a imposição pelo Banco Central ou CVM de avaliação de investimentos por valor de patrimônio líquido, em situação que não as referidas no § 4º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, cria para as pessoas jurídicas obrigação de assim proceder nas demonstrações financeiras, com os reflexos pertinentes na apuração do lucro real.

## **INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO CUSTO DE AQUISIÇÃO**

Vejam os procedimentos contábil da participação societária que não é avaliado pelo valor do patrimônio líquido.

A contrapartida de lucros ou dividendos recebidos será contabilizada como receita não computável na determinação do lucro real. Os lucros ou dividendos recebidos não estão sujeitos ao limite de absorção de 10%, a partir da declaração de rendimentos do exercício de 1979, período-base de 1978, em razão do disposto no art. 5º do Decreto-lei nº 1.648/78, que revogou o § 5º do art. 8º da Lei nº 5.154/62.

Os lucros ou dividendos recebidos pela pessoa jurídica, em decorrência de participação societária avaliada pelo custo de aquisição, adquirida até seis meses antes da data da respectiva percepção, serão registrados pelo contribuinte como diminuição do valor do custo e não influenciarão as contas de resultado (art. 380 do RIR/99).

O legislador utilizou o termo aquisição, que é gênero das espécies compra, subscrição etc. Assim sendo, os lucros ou dividendos recebidos de investimento adquirido por subscrição, inclusive pelo valor nominal, até seis meses antes também deverão ser registrados como diminuição do custo de investimento.

Aquela determinação tem certa lógica porque os lucros apurados antes da data de aquisição das ações ou quotas de capital estão embutidos no seu custo de aquisição. A prova disso é que o valor das ações diminui, nas bolsas de valores, após o recebimento dos dividendos. O prazo de seis meses é uma presunção legal.

O art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, na redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que no caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de

capital por incorporação de lucros apurados, a partir de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizada, que corresponder ao sócio ou acionista.

O art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, na redação dada pelo art. 51 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe sobre a exclusão na base de cálculo da CSLL dos lucros ou dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita.

O ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento será determinado com base no valor contábil, diminuído da provisão para perdas que tiver sido computada na determinação do lucro real (art. 425 do RIR/99).

O RIR/99 reproduz em seu artigo 393 a restrição criada pelo artigo 84 da Lei nº 3.470/58 para a dedução, na determinação do lucro real, do deságio superior a 10% na alienação de ações, títulos ou quotas de capital em relação ao preço de aquisição. Essa norma legal não se aplica, todavia, às alienações de participações permanentes conforme explicitado no parágrafo único daquele artigo.

## **INVESTIMENTOS AVALIÁVEIS PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO**

O art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que o contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

- I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no art. 21;
- II - mais ou menos valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e
- III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput.

Mais valia ou menos valia deverá ser baseado em laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Receita Federal ou cujo sumário deverá ser registrado em cartório de registro de títulos e documentos, até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação. É obrigatório o reconhecimento e a mensuração dos ativos identificados adquiridos e dos passivos assumidos a valor justo.

O deságio foi substituído pelo ganho na compra vantajosa que corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento, cujo ganho será computado na determinação do lucro real no período de apuração da alienação ou baixa do investimento. A mudança de nome foi péssima idéia de gente que não conhece a matéria.

No Brasil, muitas alterações são feitas para pior. Antigamente o imposto de renda das pessoas jurídicas incidia sobre o lucro tributável que era nome correto e consagrado. Mudou-se para o lucro real que na realidade é lucro para efeitos tributários, não tendo nada de real. O lucro real é o apurado com estrita observância da contabilidade societária.

O deságio foi substituído por ganho proveniente de compra vantajosa. No ato de aquisição de participação societária não há ganho nenhum. O deságio pode nunca ser recuperável. Exemplificando, uma empresa adquire por R\$ 0,10 cada ação nominal de R\$ 1,00. A empresa investida não tem lucro ou prejuízo contábil acumulado mas tem enorme dívida. Os valores do ativo são todos podres, isto é, créditos de empresa falida. Como pode tratar aquele deságio de R\$ 0,90 como ganho na compra vantajosa, levando para resultado com exclusão no Lalur?

A lei não esclarece em que conta deve ser contabilizada a compra vantajosa. Como é substituta de deságio, o valor deveria ser escriturado como redutor da subconta valor de patrimônio líquido. Com isso, deveria constar no inciso IV do art. 20 do decreto-lei nº 1.598 de 1977. A nova redação do art. 20 está substituindo o deságio pela mais ou menos-valia quando são totalmente diversos?

A alteração da lei reduz o valor do ágio com fundamento na rentabilidade futura que é dedutível na incorporação ou fusão. Isso porque a avaliação do inciso II deve preceder à do inciso III. Vide amortização de ágio no capítulo de incorporação e fusão.

A avaliação de mais-valia ou menos-valia do ativo líquido da participação adquirida é subjetiva. Se a investida tiver imóvel adquirido há vinte anos ou marca famosa, cada avaliador dá o valor de mercado.

A empresa que adquire 20% do capital com direito de voto de grande empresa não tem condições de fazer avaliações a valor justo de todo ativo e passivo. A Receita Federal, também, não tem condição de impugnar a avaliação. Seria melhor se tivesse mantido ágio e deságio na aquisição, com revogação da dedutibilidade de ágio com fundamento em rentabilidade futura em caso de incorporação ou fusão.

A dedutibilidade do ágio com fundamento em rentabilidade futura causou prejuízo de bilhões de reais à Fazenda Nacional com planejamentos ilícitos. A empresa ao adquirir participação societária poderá avaliar a valor justo os ativos e passivos que resultam em menos-valia e não avaliar aqueles que resultam em mais-valia. Com isso, aumenta o ágio por rentabilidade futura e a Receita Federal não tem como contestar as avaliações.

A lei não obriga a contabilização, na investida, do aumento ou diminuição de valor de bens do ativo avaliado a valor justo, na investidora, para fins de cálculo de mais ou menos-valia. Com isso, os valores dos bens não se alteram na investida.

## RESULTADOS NÃO REALIZADOS

O inciso I do art. 248 da Lei nº 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, manda excluir do patrimônio líquido da coligada ou controlada os resultados não realizados decorrentes de negócios com a sociedade investidora ou com outra coligada ou controlada daquela. Mas a Lei não indicou a forma de calcular os resultados derivados de tais negócios. O cálculo do lucro a ser excluído torna-se quase impossível quando decorrente de transação com bens depreciáveis do ativo imobilizado porque a realização se dá com a depreciação ou alienação. Mesmo no caso de negócios com bens do ativo circulante, o cálculo não será fácil em razão de despesas indiretas.

A redação do inciso I do art. 387 do RIR/99 é mais feliz. Por outro lado, a Lei Fiscal não poderia seguir outra orientação porque os resultados da coligada ou controlada em negócios com a sociedade investidora são tributáveis no próprio exercício social

de competência, ainda que não realizados, exceto os casos expressamente previstos em lei. Assim sendo, não vemos nenhuma inconveniência se a coligada ou a controlada computar como patrimônio líquido os lucros ainda não realizados, mas já considerados para tributação no próprio exercício social.

O objetivo da Lei Comercial foi para evitar que a sociedade investidora distribuisse os dividendos com base no ajuste do valor de investimentos sobre um lucro ainda não realizado. Assim, a empresa A, ao fazer a equivalência patrimonial com base no patrimônio líquido de B, deverá excluir o lucro líquido auferido por B na venda de mercadorias, produtos ou bens do ativo permanente para C, que é empresa do mesmo grupo.

O art. 61 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que a falta de registro na escrituração comercial das receitas e despesas relativas aos resultados não realizados a que se referem o inciso I do art. 248 e o inciso III do art. 250 da Lei nº 6.404, de 1976, não elide a tributação de acordo com a legislação de regência. São operações realizadas entre empresas do mesmo grupo. Não há diferença de tributação do lucro na venda de bens entre essas empresas.

## AJUSTE EM CADA PERÍODO DE APURAÇÃO

O art. 21 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da investida na mesma data do balanço do contribuinte ou até dois meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto de renda. Os ajustes em casos específicos estão previstos nos incisos II e III do art. 21.

O art. 24-A do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, acrescido pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que a contrapartida do ajuste positivo, na participação societária, mensurada pelo patrimônio líquido, decorrente da avaliação pelo valor justo de ativo ou passivo da investida, deverá ser compensada pela baixa do respectivo saldo da mais-valia de que trata o inciso II do art. 20.

Aquela redação é estranhável porque quando a investida aumenta o valor de bem do ativo com base no valor justo, a contrapartida vai a crédito na conta de ajustes de avaliação patrimonial, na forma do § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976. Esse § 3º do art. 182, antes da alteração servia para registrar a reserva de reavaliação que, também, não entrava na equivalência patrimonial.

Aquela conta não entra na equivalência patrimonial porque a receita vai ser computada no resultado quando o bem do ativo for realizado, inclusive por depreciação. Na realização não ocorre aumento de patrimônio líquido porque a receita é anulada com despesa de idêntico valor.

O § 3º do art. 182 dispõe que serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, **enquanto não computadas no resultado** do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta lei. Se é resultado futuro não compõe a base para equivalência patrimonial.

O art. 24-B do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, acrescido pela Lei nº 12.973, de

2014, dispõe sobre ajuste negativo da participação societária decorrente da avaliação a valor justo de ativo ou passivo da investida, mandando compensar com o saldo da menos-valia. A redação do art. 24-B cometeu o mesmo equívoco do art. 24-A.

## **AValiação DO INVESTIMENTO EM BALANÇO INTERMEDIÁRIO**

O PN nº 74/79 definiu que é opcional a avaliação, em balanço intermediário, de investimento relevante e influente em coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido. Havendo opção pela avaliação, devem ser avaliados todos os investimentos sujeitos ao método da equivalência patrimonial.

## **VALOR DE PATRIMÔNIO NEGATIVO**

O 1º C.C. decidiu, pelo Ac. nº 101-80.534/90 (DOU de 15-01-91), que se o valor do patrimônio líquido da investida já era negativo quando da aquisição do investimento, o valor integral aplicado deve ser contabilizado como ágio, não havendo que se falar em reavaliação de investimento em função da ausência de ajuste para redução do valor do investimento, avaliado pelo método da equivalência patrimonial.

Na subscrição e integralização de capital em empresa com patrimônio líquido negativo, poderá ocorrer uma das duas hipóteses. Se após a integralização do capital pela nova investidora, o patrimônio líquido da empresa investida continuar com PL negativo, a investidora registrará como valor do PL zero ou um real e como ágio o valor total pago. Com a Lei nº 12.973, de 2014, o registro do ágio muda porque antes terá que avaliar a valor justo o ativo líquido da participação societária adquirida. Apesar do PL negativo da empresa investida poderá ter mais-valia que reduz o valor do ágio.

Se após a integralização do capital pela nova investidora o PL da empresa investida tornar-se positivo, uma parte da integralização do capital irá como valor do PL e outra parte como ágio. A investida tem capital de 500 e prejuízo contábil de 700, tendo PL negativo de 200. A nova investidora subscreve e integraliza o capital de 500, ficando cada investidora com 50% do capital.

Com o aporte de novo capital, o PL negativo de 200 da investida virou PL positivo de 300. O registro do investimento na nova investidora será de:

- I - 50% do PL positivo de 300 igual a 150 será o valor do patrimônio líquido;
- II - a diferença do valor integralizado de 500 menos 150 igual a 350 terá registro como ágio.

Aquela situação pode ocorrer sem a entrada de novo investidor, desde que haja aumento de capital com integralização em dinheiro ou bens pelos sócios.

Quando a nova investidora adquirir participação societária de terceiro, pessoa física ou jurídica, não há alteração no PL da empresa investida que continua negativo. Neste caso o valor total pago será registrado como ágio.

A idéia de registrar o ágio em valor superior ao pago não tem base legal, mesmo que a investida tenha PL negativo. O art. 385 do RIR/99 dispõe que o contribuinte deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

- I - valor de patrimônio líquido;
- II - ágio ou deságio na aquisição.

Quando a lei diz que deverá desdobrar o custo de aquisição está se referindo ao valor pago. Com isso, o ágio está limitado ao valor pago. A contabilização do valor do Patrimônio Líquido negativo para aumentar o valor do ágio não tem base legal. Mesmo com PL negativo na investida o limite do ágio é o valor pago.

Quando o valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada torna-se negativo depois da primeira avaliação, o ágio ou o deságio permanecerá até a data de sua amortização ou baixa do investimento. Neste caso o valor do patrimônio líquido será zero e nunca negativo. Não poderá ser negativo porque na aquisição de ações ou quotas já totalmente integralizadas a perda máxima é até o montante do valor de aquisição. Exemplificando, um investimento adquirido com ágio de \$ 200.000 e VPL de \$ 150.000 tornou-se negativo, na segunda avaliação em \$ 250.000. Na contabilidade terá:

#### Investimentos

Valor do Patrimônio Líquido	0	
Ágio	200.000	200.000

À p. 94 do livro *Princípios Contábeis – Normas e Procedimentos de Auditoria do IBC* – Instituto Brasileiro de Contadores. São Paulo: Atlas, 1988, está dito o seguinte: “A instrução da CVM determina, e os princípios de contabilidade requerem, que a investidora ou a controladora deverá constituir provisão para cobertura de perdas efetivas em virtude de responsabilidade, quando aplicável, pelos prejuízos acumulados em excesso ao capital social da coligada ou da controlada. Nessas circunstâncias, o valor do investimento na coligada ou controlada seria reduzido a zero e uma provisão para perdas consignada como passivo circulante ou exigível a longo prazo, dependendo do prazo que a investidora ou controladora teria para honrar o compromisso.”

A constituição da provisão para perdas para honrar o compromisso da coligada ou controlada porque o patrimônio tornou-se negativo é mais de ordem ética e moral. Sob o aspecto jurídico não existe tal responsabilidade e por esse motivo a provisão é indedutível.

## CONTRAPARTIDA DO AJUSTE

O art. 389 do RIR/99 dispõe sobre o tratamento tributário da contrapartida do ajuste do valor de investimento na coligada ou controlada. A contrapartida do ajuste, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido da sociedade investida, respectivamente, em decorrência de lucro ou prejuízo, não será computada na determinação do lucro real.

Aquela determinação é para evitar dupla tributação de lucro, uma vez na sociedade investida e outra vez na investidora, ou para evitar a dupla dedução de prejuízo. Isso porque o prejuízo da coligada ou controlada será compensado com lucros futuros.

O parágrafo único do art. 23 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou redução dos valores de que tratam os incisos II e III do caput do art. 20, derivados de investimentos em sociedades estrangeiras que não funcionem no País.

## **EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL SOBRE CAPITAL NÃO INTEGRALIZADO**

O 1º C. C. decidiu que enquanto não integralizado, o aumento de capital subscrito com ágio não causa aumento no patrimônio líquido da investida, nem resultado positivo de equivalência patrimonial na investidora (ac. nºs 103-21.226/2003 e 103-21.227/2003 no DOU de 08-01-07). A multa qualificada de 150% foi mantida pela ocorrência de simulação.

O mais espantoso é que o recurso voluntário foi negado pelo voto de qualidade do Presidente, tendo quatro votos vencidos. Pela ementa dos acórdãos nota-se que a empresa fez planejamento tributário com base no art. 442 do RIR/99 onde dispõe que não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital.

Alguns consultores tributários, até de renome, para o planejamento tributário com base no art. 442 do RIR/99, sugerem a utilização de notas promissórias de emissão da própria empresa subscritora das ações como integralização do capital. Isso é a coisa mais absurda. Se fosse nota promissória de emissão de terceiros é um bem que pode servir para integralizar o capital pelo valor presente. Nota promissória de emissão da empresa subscritora das ações não é bem por tratar-se de mera promessa de pagamento. A empresa recorrente efetuou o ajuste da equivalência patrimonial com base no capital não integralizado. Isso equivale a fabricar resultado isento de IRPJ e CSLL.

## **GANHO OU PERDA DE CAPITAL**

O art. 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que o valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido, será a soma algébrica dos seguintes valores:

- I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;
- II - mais ou menos-valia, que corresponder à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I;
- III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II.

Os valores de que tratam os incisos II e III do art. 33 serão computados na apuração do ganho de capital, ainda que tenham sido realizados na escrituração comercial, desde que não tenham sido computados na apuração do lucro real na forma do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598 de 1977.

A falha do art. 33 foi a de não computar o ganho proveniente de compra vantajosa, substituto do deságio na redação anterior, e que pelo § 6º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, deveria compor o cálculo na alienação ou baixa do investimento. O ganho na compra vantajosa difere de mais ou menos-valia. Na aquisição o valor de

mais ou menos-valia pode ser zero e ter ganho na compra vantajosa.

A partir da vigência do Decreto-lei nº 1.598/77, a restrição para deduzir o deságio superior a 10% de que trata o art. 393 do RIR/99 não se aplica às participações societárias permanentes, conforme explicitado em seu parágrafo único.

Na hipótese de alienação parcial do investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido, entendemos que o valor contábil para baixa deverá ser sempre o do custo médio apurado com base no último ajuste, ressalvados os investimentos adquiridos no próprio exercício social, caso em que será observada a ordem cronológica dos acréscimos para fins de baixa.

**Valor recebido após alienação.** Na venda de participação societária de grandes empresas é comum ter cláusula, no contrato, dizendo que o vendedor responde por passivo e tem direito sobre o ativo surgido posteriormente à venda mas de fato anterior, como litígio tributário.

A Solução de Consulta nº 177 da 8ª RF (DOU de 21-10-03, decidiu que “qualquer importância recebida por ex-sócio após a alienação das quotas, em virtude de cláusula prevista em contrato de compra e venda, não se enquadra no conceito de lucros, devendo ser considerada como parte do preço efetivo da operação. Se fosse lucro não teria tributação.

## AJUSTE NA ALIENAÇÃO

A baixa de investimento em sociedade coligada ou controlada deve ser precedida da avaliação pelo valor de patrimônio líquido, com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada, levantado na data da alienação ou liquidação ou até trinta dias, no máximo, antes dessa data, dispõe o art. 427 do RIR/99.

O ajuste do investimento na data da baixa tornou-se obrigatório a partir da Lei nº 7.799/89. Anteriormente a legislação era omissa e esse fato levava as empresas a efetuar o ajuste somente quando lhes era favorável, ou seja, quando o ajuste provocava aumento de valor do investimento e menor ganho de capital.

## AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO OU DESÁGIO

O art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que dispunha sobre a amortização de ágio ou deságio, recebeu nova redação pela Lei nº 12.973, passando a dispor que a contrapartida da redução dos valores de que tratam os incisos II e III do art. 20 não será computada na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 33.

O inciso II trata da mais ou menos-valia e o inciso III do ágio por rentabilidade futura (goodwill). O art. 33 trata da apuração do ganho ou da perda de capital na alienação ou liquidação da participação societária avaliado pela equivalência patrimonial.

A Lei nº 12.973, de 2014, substituiu o deságio pela compra vantajosa. O § 6º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação daquela lei, dispõe que o ganho proveniente de compra vantajosa que corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento, será computado na determinação do lucro real no período de apuração da alienação ou baixa do investimento.

A lei não esclarece em que conta será registrada a compra vantajosa. Tratando-se de substituta de deságio, a escrituração correta seria como valor redutor de investimento como era na legislação anterior, ou seja, no inciso III ou IV do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598 de 1977. O § 11 do art. 92 da IN nº 1.515, de 24-11-14, dispõe que o ganho proveniente de compra vantajosa registrado em conta de resultado deverá ser registrado no Lalur como exclusão ao lucro líquido para apuração do lucro real na parte **A** e registro na parte **B** do valor excluído, quando do seu reconhecimento.

Em vez de amortização a nova lei usa a palavra redução. A investidora que reduzir a mais-valia ou ágio por rentabilidade futura antes da alienação ou baixa do investimento, o valor indedutível adicionado na determinação do lucro real será controlado no Lalur para exclusão na alienação ou baixa do investimento. Esse tratamento é concedido, também, na amortização do ganho proveniente de compra vantajosa.

Na incorporação, fusão ou cisão, a pessoa jurídica que detinha participação societária adquirida com ganho proveniente de compra vantajosa, deverá computar aquele ganho na determinação do lucro real dos períodos de apuração subsequentes à data do evento, à razão de 1/60, no mínimo, para cada mês do período de apuração (art. 23 da Lei nº 12.973 de 2014).

## ALTERAÇÃO NO PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO

O § 2º do art. 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da investida.

O ganho ou a perda pode ocorrer quando uma investidora subscreve o aumento de capital, enquanto a outra investidora não subscreve, desde que a investida tenha lucros ou prejuízos acumulados. Assim, a investidora **A** tem 40% do capital da investida com lucros acumulados. Se não subscrever o aumento de capital e passar a ter 30% do capital da investida, a investidora **A** terá perda porque a parcela nos lucros acumulados na investida reduzirá de 40% para 30%. A investidora **B** terá ganho por variação no percentual de participação nos lucros acumulados. Se a investida tivesse prejuízo acumulado o ganho seria de **A** e perda de **B**.

Na redação original do art. 33, § 2º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o ganho era tributável e a perda era dedutível mas a apuração do ganho ou da perda era, na maioria das vezes, de impossível execução, porque no momento de cada modificação do capital da coligada ou controlada com diluição da participação da investidora ou dos demais sócios ou acionistas não havia balanço da sociedade investida para verificar o ganho ou a perda.

O ganho ou a perda seria contabilizado só no final do exercício social da coligada ou controlada, fato que levaria a confundir o ganho de capital com o aumento no ajuste do investimento ou a perda com a redução no ajuste em decorrência de lucros ou prejuízos na investida. O art. 1º do Decreto-lei nº 1.648, de 1978, alterou a redação daquele § 2º para tornar não tributável o ganho e indedutível a perda.

**Aquisição de participação societária em estágios.** O art. 37 da Lei nº 12.973,

de 2014, dispõe que no caso de aquisição de controle de outra empresa na qual se detinha participação societária anterior, o contribuinte deve observar as seguintes disposições: (trata-se de ganho ou perda decorrente de avaliação da participação societária anterior com base no valor justo).

O art. 37 tem três incisos e quatro parágrafos disciplinando o caput. Esse artigo é aplicável somente na aquisição de participação societária que passa a investida de coligada para controlada. Se já era controlada não é aplicável.

Na nova aquisição como ocorre variação no percentual de participação no capital da investida, a investidora terá que primeiro apurar o ganho ou a perda de que trata o § 2º do art. 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014. O ganho não é tributável e a perda é indedutível. Se a empresa não fizer o ajuste na perda, o investimento fica com valor maior, com apuração de ganho menor na alienação do investimento.

Na aquisição de controle de outra empresa na qual já detinha participação, o ganho ou a perda decorrente de avaliação da participação anterior com base no valor justo, não tem efeito tributário no momento da avaliação e da realização por alienação ou baixa. Com isso, as empresas de capital fechado não vão fazer a avaliação do art. 37, desde que não haja aumento de valor do ágio por rentabilidade futura.

A avaliação de ativos a valor justo funciona como era na reavaliação, não tendo efeito tributário no ato e nem na realização do ativo. O art. 37 da lei, no aumento de valor justo da participação anterior, manda, estranhamente, debitar as subcontas do investimento (mais ou menos-valia e o ágio por rentabilidade futura) e creditar resultado, com diferimento da tributação no Lalur. Isso cria um lucro fictício.

O art. 38 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe sobre os procedimentos a serem seguidos na hipótese de incorporação, fusão ou cisão, na existência de ganho ou perda decorrente de avaliação da participação societária anterior com base no valor justo, de que trata o artigo anterior.

## COLIGADA OU CONTROLADA NO EXTERIOR

Vide Capítulo de Lucros de Coligadas ou Controladas no exterior.

## CONSTITUIÇÃO DE “HOLDING”

Hoje está em moda a constituição de “holding” para participação no capital de sociedade, uns por entender que o empresário fica mais pomposo, outros para fazer planejamento tributário, outros por entender que facilita a sucessão hereditária etc., sem, no entanto, se preocupar com as conseqüências tributárias futuras. Vejamos algumas conseqüências que podem advir da constituição de “holding” sem qualquer estudo preliminar.

**Formação de deságio.** Na maioria das vezes de constituição de “holding” o investimento será avaliado pela equivalência patrimonial da controlada ou coligada por ter influência na administração ou participação de 20% ou mais no capital votante da investida.

A constituição de “holding” que não tenha seu investimento avaliado pela equivalência patrimonial é muito difícil de ocorrer. Com isso, a primeira providência deverá ser a

de comparar o valor da participação societária na declaração de bens da pessoa física com o patrimônio líquido que será atribuído na equivalência patrimonial do investimento.

Se, por exemplo, a pessoa física tem 60% do capital da empresa A declarado por R\$ 5.000.000,00 e o patrimônio líquido daquela empresa é de R\$ 10.000.000,00. Na constituição da “holding” B com aqueles valores, esta registrará o investimento de R\$ 6.000.000,00 na subconta Valor de Patrimônio Líquido e R\$ 1.000.000,00 na subconta Deságio porque o custo pago foi de R\$ 5.000.000,00. No futuro, qualquer que seja o motivo da baixa do investimento, o deságio de R\$ 1.000.000,00 será computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Se não quiser formar o deságio, a pessoa física terá que pagar 15% de imposto sobre o ganho de capital de R\$ 1.000.000,00.

A tributação do ganho de capital na pessoa física é de 15%, mas na pessoa jurídica o imposto de renda e o adicional são de 25% mais a CSLL de 9%. Por causa da tributação o deságio poderá representar uma bomba de efeito retardado.

Caso a sociedade A tenha em seu patrimônio líquido lucros acumulados ou reservas de lucros gerados no período de 1989 a 1993 e a partir de 1996, antes de constituir a “holding” deverá incorporar aqueles valores ao capital social. Com isso, a pessoa física receberá bonificações em ações ou quotas de capital que aumentam o custo de aquisição na declaração de bens e como consequência haverá diminuição do valor do deságio na constituição da “holding”.

**Distribuição disfarçada de lucros.** Inúmeras pessoas físicas que no exercício financeiro de 1992, com base no art. 96 da Lei nº 8.383/91, alteraram o valor dos bens constantes da declaração de bens, atribuem esse valor na constituição de “holding”, sem qualquer preocupação. Como o valor atribuído à participação societária era várias vezes superior ao do patrimônio líquido da sociedade, na “holding” surgirá enorme ágio.

Não importa se em 1992 foi elaborado laudo de avaliação dos bens da empresa ou se a avaliação foi correta porque a Receita Federal já está decaída do direito de examinar aquele exercício. O problema tributário, todavia, surge no momento em que é constituída a “holding” mediante atribuição à participação societária de valor bem superior ao percentual do patrimônio líquido a que tem direito, sem qualquer laudo de avaliação dos bens da empresa.

A jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes é mansa e pacífica no sentido de que o valor de mercado das quotas de capital ou das ações de sociedades de capital fechado é o patrimônio líquido. Com isso, na constituição de “holding” se a pessoa física atribuir às ações ou quotas de capital possuídas valor várias vezes superior ao do patrimônio líquido, sem laudo de avaliação, incidirá na figura da distribuição disfarçada de lucros porque estará adquirindo bens de pessoa ligada por valor notoriamente superior ao de mercado, na forma do art. 464, inciso II, do RIR/99.

O laudo de avaliação, para afastar qualquer risco de autuação da Receita Federal, terá que ser bem elaborado com avaliação ao valor de mercado de todos os bens do ativo, líquido de tributos. A maioria das avaliações de 1992 levou em consideração somente os acréscimos de valor do ativo, sem considerar os tributos incidentes sobre a mais valia. Atualmente o imposto de renda e adicional de 25% mais a CSLL de 9% totalizam 34%. Com isso, de cada 100 de mais valia do ativo permanente restará o ganho líquido de 66.

**Juros sobre o capital próprio.** Uma das inconveniências da criação da “holding”

é no pagamento de juros sobre o capital próprio. Isso porque a sua dedutibilidade está limitada à metade do lucro do próprio período de apuração ou metade da soma de reservas de lucros e lucros acumulados. Além disso, o cálculo é feito com base no montante do patrimônio líquido.

Se a “holding” não conseguir pagar ou creditar a totalidade de juros sobre o capital recebido, sobre a diferença pagará o imposto de renda e a CSLL. A empresa investida, por ter reservas de lucros, deduz R\$ 1.000.000,00 de juros sobre o capital próprio pagos para a “holding”. Esta se não tiver patrimônio líquido suficiente para produzir juros sobre o capital próprio naquele montante ou se não tiver reservas de lucros, lucros acumulados ou contrapartida de ajuste da equivalência patrimonial do próprio período de apuração corre o risco de não poder deduzir o valor de R\$ 1.000.000,00 recebido da investida.

**Extinção de “holding”.** Na extinção de “holding”, se o valor do capital social for igual ao dos bens do ativo, não há nenhuma tributação porque o art. 419 do RIR/99 dispõe o seguinte:

Art. 419. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem transferidos ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

A redução do capital antes de decorridos cinco anos contados da data de capitalização de lucros apurados em 1994 e 1995 tem tributação na fonte de 15%, mas é difícil uma “holding” estar nessa situação. A distribuição de lucros apurados no período de 1989 a 1993 e a partir de 01-01-96 não tem nenhuma tributação na fonte ou na declaração dos beneficiários.

Se a “holding” tiver deságio na conta de Investimentos, na extinção ocorrerá a baixa do investimento com realização do deságio que será computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ainda que tenha sido amortizado na contabilidade.

## INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL COM BENS

O art. 17 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que o ganho decorrente de avaliação com base no valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computado na determinação do lucro real, desde que o aumento no valor do bem do ativo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada à participação societária ou aos valores mobiliários, com discriminação do bem objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada em cada período.

O ganho com tributação diferida será computado na determinação do lucro real:

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

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

O § 2º do art. 17 dispõe que na hipótese de ganho de avaliação não ser evidenciado por meio de subconta vinculada à participação societária, o ganho será tributado, não podendo ser compensado com o prejuízo fiscal. A escrituração do ganho em subconta pode ser impraticável nos investimentos avaliados pela equivalência patrimonial.

Se no patrimônio líquido da investida tiver grandes reservas de lucros, todo valor será registrado na subconta Valor de Patrimônio Líquido, que aumenta ou diminui anualmente. Se a investida tiver patrimônio líquido negativo, a totalidade do valor será escriturado como mais-valia e não só o ganho da avaliação a valor justo do bem.

A contrapartida do aumento de valor do bem do ativo avaliado a valor justo vai a crédito na conta de ajustes de avaliação patrimonial, de que trata o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404 de 1976. Com isso, o correto seria essa contrapartida do ganho ser evidenciado em subconta específica para, na realização, ser transferida ao resultado do exercício.

O tratamento tributário seria idêntico ao do art. 439 do RIR/99 que dispunha sobre reavaliação de bens do ativo na subscrição de capital de outra pessoa jurídica. Na realização, tanto a reserva de reavaliação como de ajustes de avaliação patrimonial terão que transitar pela conta de resultado.

O equívoco do art. 17 é considerar que a contrapartida da avaliação de bem do ativo a valor justo vai de imediato para a conta de resultado, quando é escriturada na conta de ajustes de avaliação patrimonial, na forma do § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, e que não faz parte do patrimônio líquido, para fins de equivalência patrimonial.

O art. 18 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que a perda decorrente de avaliação com base no valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, somente poderá ser computado na determinação do lucro real caso a respectiva redução no valor do bem do ativo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada à participação societária ou aos valores mobiliários, com discriminação do bem objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada em cada período.

Os incisos I, II e III do art. 18 e seus parágrafos dispõem sobre a realização do valor aumentado com a avaliação a valor justo, sem esclarecer em que conta é escriturada a contrapartida. Pelo § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, a contrapartida é creditada na conta de ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não for computada ao resultado.

---

# 31

## ALIENAÇÃO OU BAIXA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE

---

O art. 248 do RIR/99 dispõe que o lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

A principal lei comercial, a Lei das Sociedades por Ações, dispõe, por outro lado, em seu § 1º do art. 187, o seguinte:

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Observe-se que na determinação do lucro líquido são computadas todas as receitas e rendimentos ganhos no período, independente de recebimento desses ganhos em moeda. Esta é a regra geral na determinação do lucro líquido, também, para os efeitos fiscais e é conhecida como regime de competência.

A receita ou o rendimento não realizados, principalmente em moeda, somente poderão ser excluídos na determinação do lucro real quando a exclusão estiver autorizada pela legislação tributária.

### DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO

O § 2º do art. 31 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que nas vendas de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do exercício social seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração.

A empresa vendeu bem do ativo imobilizado em 20-08-15 para receber em três parcelas, uma na data da venda e as duas restantes em 20-08-16 e 20-08-17. Nesta hipótese pode tributar o ganho em três anos-calendário.

O parágrafo único do art. 421 do RIR/99 dispõe que caso o contribuinte tenha reconhecido o lucro na escrituração comercial no período de apuração em que ocorreu a venda, os ajustes e o controle decorrentes da aplicação do disposto neste artigo serão efetuados no Lalur. Aquele parágrafo foi inserido no RIR/99 sem base em lei.

Como a conta de resultado de exercício futuro do art. 181 da Lei nº 6.404, de 1976, foi revogado, a única escrituração do ganho na contabilidade seria no passivo não circulante na conta de receita diferida diminuída de custo. Na contabilização atual o ganho iria para o resultado com diferimento no Lalur.

## **GANHOS EM DESAPROPRIAÇÃO**

O contribuinte poderá, de acordo com o art. 422 do RIR/99, diferir a tributação do ganho de capital dos bens desapropriados, desde que:

- I - transfira o ganho de capital para reserva especial de lucros;
- II - aplique, no prazo máximo de dois anos do recebimento da indenização, na aquisição de outros bens do ativo permanente, importância igual ao ganho de capital;
- III - discrimine, na reserva de lucros, os bens objeto da aplicação de que trata o inciso anterior, em condições que permitam a determinação do valor realizado em cada período de apuração.

Será mantido controle, no LALUR, do lucro cuja tributação tenha sido diferida. O lucro cuja tributação foi diferida será computado na determinação do lucro real quando for distribuído aos sócios, acionistas ou ao titular da empresa ou:

- I - no período-base em que a reserva for utilizada para aumento do capital social, no montante capitalizado;
- II - em cada período-base na mesma proporção da realização dos bens adquiridos com o lucro obtido na desapropriação, inclusive por:
  - a) alienação, sob qualquer forma;
  - b) depreciação, amortização ou exaustão;
  - c) baixa por perecimento;
  - d) transferência do ativo permanente para o ativo circulante ou realizável a longo prazo.

O lucro obtido na desapropriação de bens somente poderá ter sua tributação diferida se os bens pertenciam ao ativo permanente. O art. 422 do RIR/99 tem origem no § 4º do art. 31 do Decreto-lei nº 1.598/77 que está, logicamente, vinculado ao seu *caput* que trata unicamente de ganhos ou perdas de capital na alienação de bens do ativo permanente, inclusive por desapropriação.

Uma das condições para diferir a tributação sobre os ganhos obtidos na desapropriação de bens é aplicar, no prazo de dois anos do recebimento da indenização, na aquisição de outros bens do ativo permanente, importância igual ao ganho de capital. Note-se que a aplicação em outros bens deverá ser em importância igual ao do lucro obtido e não do valor da indenização.

O ganho ou a perda de capital na desapropriação de bens, de acordo com o PN nº 45/81, deverá ser apurado no exercício social em que ocorra o recebimento integral da indenização fixada em acordo ou decisão judicial. Se a imissão do expropriante na posse do bem ocorrer antes do recebimento integral da indenização, a pessoa jurídica dará baixa do bem em sua contabilidade, escriturando o custo contábil do bem e o depósito feito pelo poder expropriante na conta de Resultados de Exercícios Futuros.

A Receita Federal entende que o imóvel desapropriado que não seja para fins de reforma agrária está sujeito à tributação porque o legislador constituinte quis dar imunidade tributária somente para as desapropriações para fins de reforma agrária.

A Receita Federal decidiu que o ganho de capital auferido em razão de desapropriação por necessidade ou utilidade pública não é isento de IRPJ e CSLL (Solução de Consulta nº 8 da 8ª RF no DOU de 17-02-12). A decisão contraria a jurisprudência do STF.

Certamente o Poder Judiciário não mudará de entendimento após a Constituição de 88, ou seja, continuará decidindo que nos casos de desapropriação de imóvel por utilidade pública ou interesse social não há ganho tributável pelo imposto de renda. Isso porque a atual Constituição mantém a mesma condição para desapropriação que existia na Constituição anterior, ou seja, pagamento prévio de justa indenização em dinheiro.

A Lei nº 8.629, de 25-02-93, que regulamentou os dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária dispõe em seu art. 12 que considera-se justa a indenização que permita ao desapropriado a reposição, em seu patrimônio, do valor do bem que perdeu por interesse social.

O inciso XXIV do art. 5º da CF dispõe que a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição.

O Poder Judiciário vinha decidindo que em havendo incidência do imposto de renda sobre o ganho no imóvel desapropriado, ainda que urbano, a indenização deixa de ser justa porque há diminuição no valor da indenização, impossibilitando ao desapropriado repor o seu patrimônio em bem semelhante, tornando inconstitucional a tributação.

A imunidade tributária sobre o ganho em imóvel rural ou urbano abrange não só o imposto de renda, mas também a contribuição social sobre o lucro, em se tratando de pessoa jurídica. Se o ganho tiver a incidência da contribuição, o valor da indenização fica insuficiente para repor o patrimônio da empresa desapropriada.

A tributação do ganho em imóvel desapropriado constou também no art. 1º, § 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.641, de 07-12-78. O STF, acolhendo a representação do Procurador Geral da República, decidiu em sessão plena de 13-08-87 que a expressão *desapropriação* contida naquele artigo de lei era inconstitucional.

A partir da decisão do STF, o 1º Conselho de Contribuintes, que é órgão de julgamento na esfera administrativa, também começou a dar provimento aos recursos dos contribuintes. Vide Ac. nºs 102-23.585/89 (DOU de 06-06-90), 102-24.537/89 (DOU de 18-04-91) e 104-6.786/89 (DOU de 29-05-91).

O CARF vem decidindo que não incide o tributo sobre valores recebidos em decorrência de desapropriação, sob pena de descaracterizar o conceito de “justa indenização em dinheiro”, que condiciona o ato do poder expropriante (ac. nº 1202-00.047 no DOU de 14-03-11, 1202-00.048 no DOU de 28-03-11 e 1802-00.887 no DOU de 13-10-11).

O extinto TFR tinha a Súmula 39 com o seguinte enunciado: não está sujeita ao imposto de renda a indenização recebida por pessoa jurídica, em decorrência de desapropriação amigável ou judicial.

São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, dispõe o art. 184, § 5º, da Constituição Federal. A Lei nº 8.629, de 25-02-93, que regulamentou o disposto no art. 184 da CF cuida da isenção fiscal em seu art. 26.

Na apuração do ganho de capital de imóvel rural adquirido a partir de 01-01-97, o art. 19 da Lei nº 9.393, de 19-12-96, considera como custo o valor declarado para fins de ITR e não o custo de aquisição constante da escritura.

O art. 31 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível.

O STJ, ao julgar o REsp 1.116.460/SP, na sistemática de recursos repetitivos, decidiu que não incide imposto de renda sobre valores recebidos a título de indenização por desapropriação, seja por utilidade pública ou por interesse social. Em razão disso, a Solução de Consulta COSIT nº 105 (DOU de 22-04-14), que tem efeito de ato normativo, decidiu que a Receita Federal encontra-se vinculada ao referido entendimento.

## PERMUTA DE BENS IMÓVEIS

Os procedimentos a serem observados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas nas permutas de bens imóveis foram disciplinados pela IN nº 107, de 14-07-88.

Na permuta sem pagamento de diferença em dinheiro por qualquer das partes, a pessoa jurídica deverá considerar como preço de alienação do imóvel dado em permuta o valor contábil desse imóvel e como custo de aquisição do imóvel recebido em permuta aquele mesmo valor, dispõe a Instrução. Assim, se o valor contábil do imóvel dado em permuta, na data da operação, for de \$ 100.000.000 a pessoa jurídica considerará aquele valor como preço de alienação do imóvel dado em permuta e também como custo de aquisição do imóvel recebido.

Quando uma das partes envolvidas na operação pagar diferença de preço existente entre as unidades imobiliárias, denominada *torna* pela Instrução, o valor pago deverá acrescer ao custo de aquisição da nova unidade e a parte que receber a diferença deverá apurar o ganho de capital.

O custo da diferença recebida será apurado mediante aplicação sobre o valor contábil, na data da operação, do percentual obtido pela divisão do valor da *torna* pelo somatório desta com o valor do custo contábil da unidade dada em permuta. Assim, por exemplo, se o custo contábil do imóvel dado em permuta, na data da operação, for de \$ 200.000.000 e a diferença de preço recebida for de \$ 50.000.000, o custo da parcela recebida em dinheiro será apurado do seguinte modo:

$$\% = \frac{50.000.000}{50.000.000 + 200.000.000} = 0,2 \text{ ou } 20\%$$

$$20\% \text{ de } 200.000.000 = 40.000.000$$

A pessoa jurídica dará baixa de \$ 40.000.000 do seu ativo e apurará o ganho de capital de \$ 10.000.000 na determinação do lucro real.

Esse critério de apuração do ganho de capital é objetivo, não dependendo de laudos de avaliações, mas é critério injusto porque a parte que recebe *torna* sempre paga imposto, ainda que a operação não tenha gerado ganho real.

O Código Civil usa a palavra *troca* em vez de *permuta*. O seu art. 533 dispõe que aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda. Isso significa que na permuta ocorrem duas operações, ou seja, uma de venda e outra de compra.

A IN nº 107/88 parece não ter observado aquele mandamento legal e nem o PN nº 213/73 da própria SRF que manda apurar o ganho ou a perda de capital na permuta de imóveis. O inconveniente do novo critério é ter, na data da aquisição do imóvel, registro contábil com valor diferente daquele constante da escritura pública.

A IN nº 107/88 dispõe que nas operações de permuta de imóveis entre pessoas jurídicas coligadas, controladoras e controladas, sob controle comum ou associadas, por qualquer forma, deverão ser sempre realizadas tomando-se por base o valor de mercado, sob pena de arbitramento do valor dos bens pela autoridade fiscal. A Instrução ampliou a abrangência do campo da distribuição disfarçada de lucros. Na legislação, essa figura só existe nas operações entre pessoas ligadas.

O PN nº 504/71 definiu que se resultou lucro para a pessoa jurídica na alienação de ações, quer esta se faça sob a forma de venda, troca por bens de outra natureza ou permuta por outras ações, será ele necessariamente computado no resultado do exercício para fins de tributação. Diz que a base de apuração do resultado na operação de permuta de ações não é o valor nominal das ações envolvidas, mas o valor de aquisição das ações alienadas em confronto com o valor atribuído às ações recebidas em permuta.

À permuta de bens do ativo permanente aplicam-se as mesmas disposições referentes à compra e à venda, devendo a operação ser registrada na escrita da pessoa jurídica pelo valor da avaliação do bem, conforme decisão do 1º C.C. no Ac. nº 101-76.827/86 (DOU de 24-05-88).

## ALIAÇÃO DE BENS PARA EMPRESAS DO GRUPO

Na alienação de ativos de empresas para outras do mesmo grupo econômico podem ocorrer situações curiosas. A alienação pode ocorrer para reestruturação societária ou simplesmente para economizar tributos mediante transferência de ganho para empresa com prejuízo fiscal compensável. Em ambos os casos poderá ter ou não conseqüências fiscais.

Quando a alienação de ativo é feita por valor não inferior ao contábil, a infração fiscal somente poderá ocorrer se a empresa receptora do bem tiver participação no capital da empresa alienante. Nesta hipótese, a alienação está sendo feita para pessoa jurídica ligada na forma definida no art. 465 do RIR/99. Com isso, o valor de alienação terá que ser pelo menos o de mercado. Isso porque o art. 464 do RIR/99 dispõe:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada.

Se a empresa receptora do bem não tiver participação no capital da pessoa jurídica alienante, não há nenhuma infração fiscal, desde que o valor da alienação não seja inferior ao contábil. Assim, a empresa A poderá vender para a empresa B, que não é pessoa jurídica ligada na forma do art. 465 do RIR/99, a participação no capital da empresa C, pelo valor contábil constante na empresa A. A empresa B, logo em seguida, poderá vender a participação societária na empresa C para terceiro pelo valor de mercado e compensar o ganho com o seu prejuízo fiscal. Se este for de períodos anteriores, a compensação estará limitada a 30% do lucro real.

A polêmica surge quando a alienação de bem do ativo é feita por valor inferior ao contábil. Se a empresa alienante e a receptora do bem não forem do mesmo grupo econômico, não há dúvida que a perda será perfeitamente dedutível. O 1º Conselho de Contribuintes tem decidido:

Acórdãos nºs 105-4.524/90 (DOU de 07-11-96) e 105-9.647/95 (DOU de 29-11-96): Inadmissível a apuração de perdas de capital, decorrente de transferência de bens do ativo imobilizado de uma empresa para outra do mesmo grupo.

Acórdão nº 105-9.298/95 (DOU de 22-11-96):

O resultado negativo apurado na alienação de direitos sobre imóveis à pessoa ligada, deve ser tributado como distribuição disfarçada de lucros.

Acórdão nº 108-06.078/00 no DOU de 15-06-00:

A glosa de prejuízos apurados por instituição financeira na alienação de títulos a outra instituição financeira, sua controlada, deve se fundamentar na prova de que a alienação se deu por valor inferior ao de mercado e que dela se beneficiou indevidamente a vendedora. O fato de a controlada ter alienado os títulos, na mesma data, por valor maior, obtendo lucro, por si só, não é prova bastante da artificialidade da operação. Recurso provido.

Nas três decisões da 5ª Câmara foi negada a dedutibilidade da perda de capital decorrente da transferência de bens do ativo da pessoa jurídica para empresa do mesmo grupo. Se essa perda fosse dedutível haveria um festival de transferências de ativos entre empresas do mesmo grupo econômico com a finalidade de fabricar prejuízo em empresas lucrativas.

O acórdão da 8ª Câmara é estranhável porque não aceitou as provas das próprias operações. Se a instituição financeira vendeu os títulos para outra instituição financeira que é sua controlada por valor inferior ao contábil e na mesma data a adquirente vendeu para terceiros por preço maior, as duas provas são incontestáveis. Na decisão está dito que deve se fundamentar na prova de que a alienação se deu por valor inferior ao de mercado e que dela se beneficiou indevidamente a vendedora.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 101-93.704/01 (DOU de 21-02-02) que se os bens transferidos para integralizar capital de coligada tiverem sido avaliados a preço de mercado, com base em laudo que atende aos requisitos do art. 8º da Lei nº 6.404/76, a perda de capital apurada é dedutível.

A Solução de Consulta nº 42 (DOU de 10-12-02) decidiu que a operação de integralização do capital de outra empresa, feita com bens do ativo permanente de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, configura uma alienação que, se efetuada por valor menor ao constante na contabilidade da empresa, acarretará perda de capital cujo tratamento tributário encontra-se regulado pelo art. 418 do RIR/99, isto

é, dedutível na determinação do lucro real.

Se a Receita Federal, através da COSIT, firmar entendimento de que é dedutível a perda de capital na alienação de bens para empresa do grupo, inclusive mediante integralização de capital, estará aberta porta para planejamento tributário porque a maioria dos laudos de avaliação de bens tem valor previamente fixado pelo encomendante. Como a Receita Federal não tem órgão para efetuar as avaliações não é possível fazer a contestação do valor do laudo.

## **BAIXA POR OBSOLESCÊNCIA**

Em algumas atividades é bastante comum a baixa de bens do ativo imobilizado com pouco tempo de uso. Isso ocorre com as máquinas utilizadas na construção de estradas, pontes, barragens e obras semelhantes. A baixa por obsolescência deve estar documentada para evitar problemas fiscais.

O 1º C.C. decidiu, pelo Ac. nº 101-81.509/91 (DOU de 08-08-91), que é procedente a glosa da importância relativa à perda na baixa de bens do ativo imobilizado, por obsolescência, se não comprovado, na forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais, o ato ou fato econômico que serviu de base aos lançamentos contábeis efetuados.

A distribuição disfarçada de lucros está prevista nos arts. 60 a 62 do Decreto-lei nº 1.598/77 e nos arts. 20 e 21 do Decreto-lei nº 2.065/83. A sua consolidação encontra-se no art. 464 e seguintes do RIR/99.

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

- I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;
- II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;
- III - perde, em decorrência do não-exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;
- IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;
- V - paga a pessoa ligada aluguéis, *royalties* ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;
- VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

§ 1º O disposto nos incisos I e IV não se aplica nos casos de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica em bens ou direitos, avaliados a valor contábil ou de mercado.

§ 2º A hipótese prevista no inciso II não se aplica quando a pessoa física transferir a pessoa jurídica, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante na respectiva declaração de bens.

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros.

Art. 465. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica:

- I - o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

- II - o administrador ou o titular da pessoa jurídica;
- III - o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inciso I e das demais pessoas mencionadas no inciso II.

§ 1º - Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado.

§ 2º - O valor do bem negociado freqüentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes.

§ 3º - O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço.

§ 4º - Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§ 2º e 3º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros.

O art. 60 da Lei nº 9.532/97 dispõe que o valor dos lucros distribuídos disfarçadamente será, também, adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

A distribuição disfarçada de lucros por se tratar de presunção legal, a prova do fato indiciário cabe ao fisco, e esta tem que se apresentar objetivamente robusta. Só após esse dever fiscal é que o ônus da prova em contrário é repassado ao contribuinte (ac. nº 107-07.895/2004 no DOU de 12-07-05).

## **SÓCIO E ACIONISTA**

A palavra sócio servia para designar o sócio de uma sociedade que não tivesse a forma jurídica de sociedade por ações. A Lei nº 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, alterou esse conceito e utiliza a palavra sócio com significado de acionista, inclusive começa o seu art. 1º declarando que “a companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas”.

O Decreto-lei nº 1.598/77, que procurou adaptar a legislação tributária à Lei das Sociedades por Ações, também emprega a palavra sócio no sentido amplo, com extensão para o acionista, ao referir no art. 63, § 2º, que a não-incidência do imposto na capitalização de lucros ou reservas se estende aos sócios beneficiários de ações, quotas ou quinhões. Podemos então afirmar com segurança que a expressão sócio foi empregada no art. 60 do Decreto-lei nº 1.598/77 designando todo tipo de sócio, no sentido mais amplo, inclusive o acionista.

## **ADMINISTRADOR**

Administrador designa uma pessoa que administra alguma coisa ou bem, mas

essa palavra foi aqui utilizada no sentido de administrador de empresa com autonomia, sem subordinação dentro de sua área de atuação. O gerente, por exemplo, em algumas empresas, mais comumente nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada, serve para designar o administrador sem subordinação hierárquica, enquanto em outras sociedades designa um funcionário categorizado, porém com subordinação, como é o caso de gerentes de agências bancárias. Na figura da distribuição disfarçada só está previsto o administrador sem subordinação dentro da sua área de atuação. No sentido amplo, é natural que, com exceção do administrador detentor da maioria do capital com direito ao exercício do voto, todos os demais têm certa subordinação.

Os itens 130 e 131 da I N nº 2/69 conceituam o administrador como:

130. O administrador, a que se referem os arts. 64, letra *i*, e 177 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10-05-66, é a pessoa que pratica, com habitualidade, atos privativos de gerência ou administração de negócios da empresa, e o faz por delegação ou designação de assembléia, de diretoria ou de diretor.

131. São excluídos da conceituação do inciso anterior os empregados que trabalham com exclusividade, permanente, para uma empresa, subordinados hierárquica ou juridicamente e, como meros prepostos ou procuradores mediante outorga de instrumento de mandato, exerçam essa função cumulativamente com as de seus cargos efetivos e percebam remuneração ou salário constante do respectivo contrato de trabalho, provado com a Carteira Profissional.

## PARENTES

A atual legislação limitou a capitulação como distribuição disfarçada de lucros, os negócios realizados com parentes do sócio, acionista, administrador ou titular da pessoa jurídica, até o terceiro grau em linha reta ou colateral.

Na contagem de graus de parentesco deverá ser observado o que dispõe o art. 1.594 do Código Civil Brasileiro. Assim, em linha reta, entre pai e filho, a relação de parentesco é de primeiro grau, enquanto entre neto e avô o parentesco é de segundo grau, e assim por diante. Na contagem de graus de parentesco em linha colateral, os irmãos são parentes mais próximos, são de segundo grau, não existindo parentes de primeiro grau em linha colateral. Entre tio e sobrinho, o parentesco é de terceiro grau e entre primos é de quarto grau. O cunhado é parente por afinidade.

## ALIENAÇÃO DE BENS

A empresa que aliena qualquer bem, material ou imaterial, por valor notoriamente inferior ao de mercado, para uma das pessoas mencionadas no art. 465 do RIR/99, incorre em distribuição disfarçada de lucros. A diferença de valor entre o da alienação e o de mercado deve ser notória como diz a lei. Não basta uma pequena diferença. Essa caracterização de diferença de valor depende do bem alienado. As ações de empresas de capital aberto, por exemplo, têm o valor de mercado fixado diariamente nas bolsas de valores. O mesmo não acontece com as ações não negociadas ou cotadas em bolsas de valores ou com as quotas de capital, tanto é que o 1º C.C. tem,

reiteradamente, decidido que nestes casos é lícito estimar o valor de mercado com base no valor do patrimônio líquido da empresa.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 103-08.120/87 (DOU de 18-01-88) que, na impossibilidade de saber o valor de mercado, na alienação de participação societária, é lícito estimar este valor de acordo com o valor do patrimônio líquido da empresa, se outro critério mais específico não for possível. Se o valor da negociação ficou muito abaixo do valor que a participação alcançaria em confronto com o patrimônio líquido da investida, está caracterizada a distribuição disfarçada de lucros. Vide ainda os Ac. nºs 103-08.470/88 (DOU de 23-08-88) e 103-10.717/90 (DOU de 20-08-91) que tomam como valor de mercado da participação societária o valor do patrimônio líquido da empresa.

A CSRF negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional, interposto contra o acórdão do 1º C.C. que dera provimento ao recurso voluntário, no processo de distribuição disfarçada de lucros. O fisco autou a empresa porque alienou, para sócio, a participação em sociedade por quotas, pelo valor de Cz\$ 5,50 para cada quota quando o valor patrimonial era de Cz\$ 11,39. O relator do acórdão não aceitou o valor patrimonial como parâmetro de valor de mercado e ainda por não ter havido avaliação contraditória (ac. nº 01-03.726/2002 no DOU de 22-04-03).

O valor do bem negociado freqüentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes. Não serve, assim, como prova do valor de mercado, a transação em bolsa mediante prévio entendimento entre vendedor e comprador porque essa transação não foi efetuada em condições normais de mercado.

Com relação ao imóvel, o valor de mercado é bastante relativo porque, se o proprietário procura um comprador para vendê-lo, vale um preço enquanto se o comprador procura o proprietário para adquirir o imóvel, este vale outro preço.

Tratando-se de imóveis, o fisco poderá caracterizar a distribuição disfarçada de lucros quando a pessoa jurídica aliena o imóvel para sócio e este, logo em seguida, vende a terceiro por valor notoriamente superior. Não ocorrendo essa hipótese, na maioria das vezes, o fisco não tem a prova para invalidar o laudo de avaliação, por encomenda, do contribuinte.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 105-2.297/81 (DOU de 23-06-88) que a caracterização da hipótese de distribuição disfarçada de lucros com fundamento em alienação de bem por valor notoriamente inferior ao de mercado impescinde de prova, a ser feita pelo fisco, do valor de mercado, segundo sua previsão legal.

Preços iguais em valor e diferentes nas condições de pagamento são, no mercado, preços diferentes. Constatada a venda de imóvel por empresa a seu sócio, por preço a prazo igual ou inferior ao preço de custo de mercado a vista ou ao custo contábil atualizado, ocorre a distribuição disfarçada de lucro (Ac. nº 101-74.505/83 do 1º C.C. no DOU de 10-02-84).

O 1º C.C., contrariando disposição literal de lei, decidiu no Ac. nº 101-77.022/87 (DOU de 11-03-87) que a alienação de bens do ativo ao acionista controlador por preço inferior ao da escrituração contábil, refletido pelo custo corrigido, caracteriza lucros distribuídos disfarçadamente.

Para não incorrer em distribuição disfarçada de lucros, antes de alienar um bem, a empresa deverá proceder à sua avaliação, não ao preço preestabelecido pelos interessados mas ao preço de mercado.

Os PN n<sup>os</sup> 449/71 e 1.002/71 consideram como formas de distribuição disfarçada de lucros a atribuição aos sócios, acionistas ou ao titular de firma individual bens em virtude de extinção da sociedade ou firma individual, por valor notoriamente inferior ao de mercado.

A partir de 01-01-96, os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado (art. 464, § 1<sup>o</sup> do RIR/99).

A diferença entre o valor de mercado e o de alienação, considerada lucro distribuído disfarçadamente, será adicionada ao lucro líquido do período-base (art. 467, inciso I do RIR/99).

## **PROVA DO VALOR DE MERCADO**

O 1<sup>o</sup> C.C. tem, reiteradamente, decidido que a caracterização da presunção legal de distribuição disfarçada de lucros impescinde de prova do valor de mercado a ser produzida pelo fisco. Vide os Ac. n<sup>o</sup> 107-0.745/93 no DOU de 02-01-97, 101-88.789/95 no DOU de 26-02-96, 101-89.194/95 no DOU de 05-11-96 e 101-90.245/96 no DOU de 19-12-96.

## **AQUISIÇÃO DE BENS**

A hipótese de distribuição disfarçada de que trata este inciso é o inverso da prevista no inciso anterior. Neste ocorre a distribuição disfarçada de lucros, quando a empresa adquire bem de uma das pessoas mencionadas no art. 465 do RIR/99, por valor notoriamente superior ao de mercado. A infração ao dispositivo legal ocorre, ainda que a aquisição do bem seja a título de integralização do capital subscrito, como bem decidiu o 1<sup>o</sup> C.C., nos Ac. n<sup>os</sup> 111-003.394/76 (R.T. v. 13) e 101-72.350/81 (DOU de 31-08-81). Assim, por exemplo, se a empresa adquire, de seu sócio, um bem por \$ 50.000.000 quando o valor de mercado é de \$ 20.000.000, fica caracterizada a distribuição disfarçada de lucros.

Para que se configure a distribuição disfarçada de lucros na aquisição de imóvel de acionistas da pessoa jurídica, é indispensável que fique provado que o preço pago pelo bem seja notoriamente superior ao valor de mercado. Dessa forma, a simples informação do preço pago anteriormente pelo bem não serve para caracterizar a distribuição disfarçada de lucro por estar em desacordo com o conceito legal de valor de mercado, conforme decidiu o 1<sup>o</sup> C.C. no Ac. n<sup>o</sup> 101-78.658/89 (DOU de 12-10-89).

O 1<sup>o</sup> C.C. decidiu ainda no Ac. n<sup>o</sup> 101-71.580/80 (DOU de 7-4-80) o seguinte:

**DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.** Caracteriza-se como tal a aquisição de matérias-primas importadas de sócia com sede no exterior, por valor notoriamente superior ao de mercado, apurado em confronto com os preços de concorrência internacional fornecidos pela CACEX do Banco do Brasil S/A.

O 1<sup>o</sup> C.C. vem decidindo pacificamente há mais de dez anos que o valor de mercado das quotas de capital ou ações não negociadas nas bolsas de valores é o valor patrimonial, ou seja, o valor do patrimônio líquido demonstrado no balanço.

O 1<sup>o</sup> C.C. decidiu pelo ac. n<sup>o</sup> 101-91.794/98 (DOU de 13-03-98) que o valor pago

na aquisição do bem de pessoa ligada deve ser notoriamente superior ao de mercado, paradigma indispensável para se caracterizar a distribuição disfarçada de lucros, na hipótese do inciso II do art. 464 do RIR/99. Na falta deste valor de mercado, é ineficaz a atribuição de valor zero para as ações de sociedade anônima com patrimônio líquido negativo. O patrimônio líquido pode, em certas circunstâncias, servir como parâmetro, desde que não resulte na atribuição de custo zero às ações ou quotas de capital.

A Receita Federal expediu o ADN nº 8, de 23-04-92, esclarecendo que no caso de participações societárias não cotadas em bolsas de valores, para efeito de declaração de bens das pessoas físicas do ano-base de 91, o contribuinte podia considerar como valor de mercado o valor patrimonial ou o valor atribuído no laudo de avaliação de três peritos ou de empresa especializada.

Agora fica difícil à fiscalização da Receita Federal não aceitar, como valor de mercado, o valor do laudo de avaliação, ainda que seja notoriamente superior ao valor do patrimônio líquido, em se tratando de participação societária não negociada em bolsas de valores. Se a Receita Federal não revogar o ADN nº 8/92 fica difícil o 1º C.C. continuar com o mesmo entendimento.

O valor do laudo de avaliação é muito subjetivo quando a empresa tem bens intangíveis como marca, patente de invenção, fundo de comércio etc. Além disso destrói o entendimento de bom-senso firmado nas últimas décadas. Infelizmente é a modernidade da experimentação. Quem sai perdendo é sempre a Receita Federal porque, daqui em diante, o contribuinte poderá avaliar as ações ou quotas de capital por três peritos ou empresa especializada e integralizar o capital de outra empresa sem que a Receita Federal possa contestar a avaliação e considerar como distribuição disfarçada de lucros.

A maioria das avaliações, todavia, está sendo procedida incorretamente, ou seja, os peritos estão considerando como acréscimo de patrimônio líquido a totalidade da diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens, sem dedução dos tributos incidentes sobre as receitas e lucros.

O extinto TFR vinha decidindo pacificamente que no caso de subscrição de capital social realizada mediante incorporação de bens não ocorre distribuição disfarçada de lucros nem ganho tributável. O STJ também decidiu no REsp nº 22.821-2 (DJU de 31-08-92) que a incorporação de imóvel de sócio à pessoa jurídica é forma *sui generis* de alienação que não resulta vantagem ou ganho.

Esse entendimento do Judiciário enseja evasão fiscal porque a pessoa física poderá integralizar o capital social com imóvel por valor bem acima do de mercado e a empresa poderá fazer loteamento ou construção sem obter lucro na venda. O lucro já foi distribuído sem nenhuma tributação ou com tributação menor.

Nas operações realizadas a partir de 01-01-96, certamente, a jurisprudência do Poder Judiciário mudará porque o art. 23 da Lei nº 9.249/95 dispõe que as pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado. Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

Na distribuição disfarçada de lucros por prestação de serviços por valor notoriamente superior ao de mercado, a imputação de distribuição disfarçada impescinde de prova, a ser feita pelo Fisco, do valor de mercado, segundo sua previsão legal, para

se poder chegar à conclusão de realização ou não da hipótese legal de incidência dessa figura (ac. nº 107-04.541/97 no DOU de 12-02-98).

A diferença entre o custo de aquisição do bem pela pessoa jurídica e o valor de mercado, considerada lucro distribuído disfarçadamente, não constituirá custo ou prejuízo dedutível na posterior alienação ou baixa, inclusive por depreciação, amortização ou exaustão (art. 467 do RIR/99).

## **PERDA DE SINAL OU DEPÓSITO**

A importância perdida pela empresa em benefício da pessoa ligada pelo fato de não ter exercido o direito à aquisição de bem constitui lucro disfarçadamente distribuído. Como exemplo podemos citar o valor dado como sinal para aquisição de imóvel pertencente ao sócio, e a pessoa jurídica deixa de concretizar o negócio, perdendo a importância do sinal. O valor perdido não será dedutível na apuração do lucro real.

## **TRANSFERÊNCIA DE DIREITO**

O inciso trata do caso de pessoa jurídica possuidora de direito de preferência para subscrever valores mobiliários de emissão de companhia e que transfere esse direito a pessoa ligada sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado. De acordo com a Lei nº 6.404/76, as companhias podem emitir diversos tipos de valores mobiliários, tais como ações, partes beneficiárias, debêntures e bônus de subscrição.

A leitura literal do inciso IV do art. 464 leva a entender que a transferência a pessoa ligada, sem pagamento, de direito à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia constitui, de imediato, distribuição disfarçada de lucros. Mas nem sempre, isto porque muitas vezes o direito de preferência não tem valor algum. Essa hipótese ocorre quando o valor da cotação em bolsas de valores é inferior ao valor de subscrição.

A diferença entre o valor de mercado e o de alienação é considerada lucro distribuído disfarçadamente e será adicionada ao lucro tributável do exercício. Exemplificando, a empresa X possui ações da companhia Y e esta resolve aumentar o seu capital com integralização em moeda corrente. A empresa X não exerce o direito à preferência na subscrição das ações no aumento de capital e transfere gratuitamente esse direito ao seu sócio, quando esse 'direito de preferência é negociável nas bolsas de valores, digamos, por \$ 20. Essa importância constitui lucro distribuído disfarçadamente.

## **EMPRÉSTIMO DE DINHEIRO**

No RIR/99 deixou de constar a figura da distribuição disfarçada de lucros por empréstimo de dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, a pessoa jurídica possui lucros acumulados ou reservas de lucros. Não houve revogação do dispositivo legal mas, a partir de 01-01-96, deixou de ter conseqüências tributárias porque a lei nº 9.249/95 extinguiu a correção monetária das demonstrações financeiras e concedeu isenção do imposto de renda sobre os lucros ou dividendos distribuídos.

Quando o valor do empréstimo ficava caracterizado como lucro distribuído disfarçadamente, a penalidade era a dedução do valor emprestado da conta de lucros

acumulados ou reservas de lucros para efeito de correção monetária do patrimônio líquido. Com a extinção da correção monetária, a infração deixou de ter consequências fiscais.

## **PAGAMENTO DE ALUGUÉIS, ROYALTIES OU ASSISTÊNCIA TÉCNICA**

Neste inciso há duas observações a serem feitas. No caso de *royalties*, o inciso IV do art. 464 do RIR/99 diz que o montante dos rendimentos que exceder ao valor de mercado não será dedutível.

A primeira observação a fazer é quanto ao valor de mercado. Tratando-se de *royalties* é difícil admitir a existência do valor de mercado por não existirem duas patentes sobre a mesma invenção ou dois registros sobre a mesma marca. O que existe, para efeitos fiscais, são os limites de dedutibilidade do lucro tributável fixados pela Portaria nº 436/58. Estes limites não são valores de mercado. Além do mais, os *royalties* pagos aos sócios ou dirigentes de empresas e a seus parentes e dependentes já não são dedutíveis do lucro tributável em razão do inciso I do art. 353 do RIR/99.

A outra observação refere-se à assistência técnica. Ora, o sócio ou o administrador de pessoa jurídica ou titular de firma individual têm direito à percepção de retirada pró-labore, pela prestação de serviços, conforme dispõe o art. 357. Nessa retirada pró-labore estão incluídas todas as retribuições, quaisquer que sejam os nomes a ela atribuídos, entendimento pacífico da jurisprudência. Essas pessoas têm direito à retirada pró-labore em função dos serviços prestados, incluído nestes o de assistência técnica por ser da própria natureza da atividade exercida.

O pagamento de aluguel a pessoa ligada em montante que excede notoriamente ao valor de mercado é considerado lucro distribuído disfarçadamente. Aqui não foi prevista, como na legislação anterior, a hipótese de distribuição disfarçada de lucros relativos ao pagamento de aluguel a pessoa ligada e que não corresponda ao efetivo uso do bem, isto porque na legislação atual não mais existe a alíquota agravada. A falta de previsão legal não quer dizer que o pagamento seja dedutível na determinação do lucro real. Não é dedutível por não ser despesa necessária na manutenção da atividade da pessoa jurídica.

O montante dos rendimentos que exceder ao valor de mercado constitui lucro distribuído disfarçadamente e não será dedutível para fins de pagamento do imposto de renda (art. 467, IV do RIR/99).

## **NEGÓCIO DE FAVORECIMENTO**

A alteração introduzida pelo Decreto-lei nº 2.065/83 criou mais uma forma para caracterizar a distribuição disfarçada de lucros em negócio entre pessoa jurídica e pessoa ligada. Trata-se da realização de qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. Esta capitulação só existia para o acionista controlador.

As importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada que caracterizarem as condições de favorecimento não serão dedutíveis.

## EXCLUSÃO DA PRESUNÇÃO

A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (art. 464, § 3º do RIR/99).

## SÓCIO OU ACIONISTA CONTROLADOR

O art. 20 do Decreto-lei nº 2.065/83 eliminou a figura do acionista controlador e criou a de sócio controlador, que é mais abrangente porque não fica restrita às sociedades por ações.

Se a pessoa ligada for sócio controlador de qualquer tipo de sociedade, a distribuição disfarçada de lucros poderá ser caracterizada ainda que o negócio de favorecimento seja realizado por intermédio de outrem ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha direta ou indiretamente interesse (art. 466 do RIR/99).

Sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que diretamente, ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade.

Antes da alteração o PN nº 21/82 já caracterizava como distribuição disfarçada de lucros ou dividendos a alienação de bens do ativo de companhia, por valor notoriamente inferior ao de mercado, para sociedade em cujos lucros o acionista controlador da alienante tivesse participação significativa.

A DDL com base no art. 466 do RIR/99 pode ocorrer na seguinte hipótese: a empresa **A** controla a **B** com 55% do capital e controla, também, a **C** com 99%. A empresa **B** aliena bens do seu ativo para a empresa **C** por valor notoriamente inferior ao de mercado. Neste caso, a empresa **A** foi beneficiada na futura alienação do bem pela empresa **C** porque sua participação no ganho foi aumentada de 55% para 99%.

Já houve fiscalização em que foi aplicado o art. 466 do RIR/99 na seguinte situação: a empresa **A** controla a **B** e esta controla a **C**. A empresa **B** foi autuada por suposta DDL porque alienou bens para a empresa **C** por valor notoriamente inferior ao de mercado. A fiscalização entendeu que a empresa **A** foi beneficiada quando na realidade teve perda. Ocorreu um equívoco de interpretação mas o absurdo foi a Delegacia de Julgamento manter a autuação.

**Planejamento para compensar prejuízo fiscal.** É comum a alienação de bem para coligada para compensar o ganho de capital com prejuízo fiscal. Assim, a empresa **A** controla a **B** com 90% e também a empresa **C** com 80%. A empresa **C** tem prejuízo fiscal do ano-calendário. A empresa **B** aliena para a empresa **C** bem pelo valor contábil. A empresa **C** vende o bem para terceiro pelo valor de mercado apurando ganho de capital que é compensado com o prejuízo fiscal.

Naquele exemplo não ocorreu distribuição disfarçada porque a participação da empresa **A** na **C** é menor que na **B**. Se a participação na **C** fosse maior que na **B**, a DDL ficava caracterizada na forma do art. 466 do RIR/99 porque a empresa **A** seria beneficiada por maior participação no ganho de capital.

## RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O art. 437 do RIR/94 dispunha que o lucro distribuído disfarçadamente será tributado como rendimento do administrador, sócio, acionista ou titular que contratou o negócio com a pessoa jurídica e auferiu os benefícios econômicos da distribuição, ou cujo cônjuge ou parente até o terceiro grau, inclusive os afins, auferiu esses benefícios.

O dispositivo legal em questão não foi revogado mas deixou de constar no RIR/99. O motivo, certamente, decorreu do art. 10 da Lei nº 9.249/95 que concedeu isenção do imposto de renda sobre o lucro distribuído para pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior.

O RIR/99, ao deixar de tributar os lucros distribuídos disfarçadamente como rendimentos do beneficiário, está estimulando a prática da fraude da distribuição disfarçada de lucros. De cada cem casos, a Receita Federal dificilmente consegue pegar um de distribuição disfarçada de lucros. Uma pessoa física, por exemplo, tem imóvel adquirido antes de 1970, cujo valor de mercado é de um milhão de reais. Se incorporar ao capital por cinco milhões não pagará o imposto de renda e nem o imposto de transmissão inter vivos.

Na pessoa jurídica, ainda que o fisco consiga detectar a distribuição disfarçada de lucros o que é difícil, a diferença entre o valor de incorporação e o valor de mercado não terá consequência fiscal enquanto não alienar ou depreciar o imóvel. Se o imóvel for alienado dez anos após, o fisco não tem controle do fato.

A pessoa física, ainda que pague o imposto de renda de 15% sobre o ganho de capital, a prática de distribuição disfarçada de lucros torna-se mais vantajosa que receber lucros apurados regularmente. A Receita Federal faz inovações sem critério e sem estudo para dar lugar a planejamentos tributários ou para cobrar tributos injustamente. Aquela supressão, apesar de ter sido feita no RIR/99, tem efeitos a partir de 01-01-96 quando entrou em vigor o art. 10 da Lei nº 9.249/95. A fiscalização terá que observar essa questão.

Já houve época em que o maior receio dos empresários e contabilistas era a DDL (Distribuição Disfarçada de Lucros). Hoje pode-se praticar DDL sem qualquer tributação. Um dos exemplos consiste no seguinte: a pessoa jurídica tem no seu ativo permanente um imóvel com valor de mercado igual ao contábil de R\$ 5.000.000,00. O sócio adquire o imóvel por R\$ 1,00. Neste caso, o art. 467 do RIR/99 manda adicionar a diferença de R\$ 4.999.999,00 para determinar o lucro real. A baixa do custo contábil do imóvel é dedutível na apuração do ganho de capital porque não há dispositivo legal que impeça. Com isso, não há tributação na pessoa jurídica. Na pessoa física, também, não há incidência de imposto.

Se o art. 437 do RIR/94 foi retirado do RIR/99 com base no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, o procedimento não foi correto porque esse artigo concede isenção do imposto de renda sobre os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados o que não ocorre no caso do exemplo dado e na maioria dos casos de DDL. Por outro lado, o art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, que é lei geral não revoga a lei especial de DDL.

## LANÇAMENTO DE IMPOSTO E MULTA

O imposto e a multa devidos em decorrência da distribuição disfarçada de lucros somente poderão ser lançados de ofício após o término da ocorrência do fato gerador do imposto da pessoa jurídica.

Houve uma mudança na atual legislação que rege a distribuição disfarçada de lucros no que se refere ao momento da ocorrência do fato gerador do imposto. No sistema da Lei nº 4.506/64 a alíquota do imposto era de 50%, agravada, portanto, e o fato gerador era de ocorrência instantânea, isolado do fato gerador complexo da pessoa jurídica em relação aos demais lucros. Assim sendo, o imposto devido na distribuição disfarçada de lucros não dependia dos resultados operacionais e eventuais da pessoa jurídica. Pelo Ac. nº 68.875/76 (RT v. 13), o 1º C.C. decidiu que a distribuição disfarçada de lucros, tributada com alíquota especial, por se revestir de características próprias, expressamente detalhadas no art. 251 do RIR/66, decorre de fato gerador isolado, não complexo, alheio, portanto, aos demais fatos que ensejam a tributação dos resultados operacionais da empresa.

O Decreto-lei nº 1.598/77 acabou com a alíquota especial. Pela nova lei, a parcela do lucro distribuído disfarçadamente integra, com os demais resultados operacionais e eventuais, a apuração do lucro tributável pela sua adição em alguns casos ou considerada não-dedutível em outros casos. Veja-se que o fato gerador da distribuição disfarçada de lucros deixou de ser isolado e passou a integrar o único fato gerador complexo do imposto de renda da pessoa jurídica.

## LUCRO PRESUMIDO

Os arts. 464 a 469 do RIR/99 que tratam de lucros distribuídos disfarçadamente são aplicáveis exclusivamente para empresas tributadas pelo lucro real, primeiro porque está no subtítulo III que trata da tributação do lucro real e segundo porque o art. 467 que dispõe sobre a base de cálculo do imposto diz para efeito de determinar o lucro real e a maioria das infrações é de indedutibilidade.

O incentivo fiscal para programas de alimentação do trabalhador foi instituído pela Lei nº 6.321/76 e regulamentado pelo Decreto nº 78.676/76. Esse benefício fiscal está disciplinado no RIR/99 em seus arts. 581 a 589.

A partir do período-base de 1991, o Decreto nº 78.676/76 foi substituído pelo Decreto nº 5, de 14-01-91, alterado pelos Decretos nºs 349, de 21-11-91 e 2.101/96.

O programa de alimentação do trabalhador, beneficiado com incentivo fiscal, poderá ser estendido por pessoa jurídica que o desenvolva, aos empregados, de subempregada por ela subcontratada e que lhe prestem serviços (PN nº 8/82).

O entendimento firmado pelo PN nº 8/82 é extensivo aos demais trabalhadores contratados pela pessoa jurídica beneficiária do incentivo fiscal, ainda que não sejam empregados. Assim, a pessoa jurídica que contrata trabalhadores temporários fornecidos por outras empresas poderá incluir esses trabalhadores no programa de alimentação.

Não se trata de usar analogia ou equidade mas a interpretação do Parecer. O Parecer afirma que a legislação do programa de alimentação não se refere a empregados mas sim a trabalhadores contratados pela pessoa jurídica beneficiária. Diz ainda que contratado é gênero e espécie o empregado. Isso significa que nem todo contratado é empregado. Por outro lado, o Parecer Normativo é ato interpretativo e não constitutivo.

As pessoas jurídicas beneficiárias do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT poderão estender o benefício previsto nesse Programa aos trabalhadores por elas dispensados, no período de transição para um novo emprego, limitada a extensão ao período de seis meses (art. 585, § 4º do RIR/99).

As pessoas jurídicas beneficiárias do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, poderão estender o benefício previsto nesse programa aos empregados que estejam com contrato suspenso para participação em curso ou programa de qualificação profissional, limitada essa extensão ao período de cinco meses (art. 585, § 5º do RIR/99).

## **DEDUÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO**

A pessoa jurídica, além de computar na determinação do lucro real as despesas de custeio realizada na execução do programa de alimentação do trabalhador, poderá deduzir, diretamente do imposto de renda devido, o valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto sobre a soma daqueles gastos. Assim, por exemplo, a empresa sujeita à alíquota de 25% (15% a partir de 01-01-96) e que tiver despesas de custeio com programa de alimentação do trabalhador no valor de \$ 1.000.000 poderá

computar esse gasto como custo ou despesa operacional e ainda deduzir do imposto devido a importância de \$ 150.000.

A dedução direta do imposto não poderá exceder, em cada exercício financeiro, a quatro por cento do imposto devido. O eventual excesso não utilizado poderá ser transferido para dedução nos dois exercícios financeiros subsequentes. O excedente deverá ser controlado na parte B do livro de apuração do lucro real, utilizando uma folha para registrar o excedente de cada exercício financeiro.

O Decreto nº 5, de 14-01-91, repetiu o mesmo engano cometido pelo Decreto anterior ao dispor no § 2º do art. 1º que a dedução do imposto de renda estará limitada a 5% do lucro tributável em cada exercício, quando o correto seria 5% do imposto devido. O engano foi sanado pelo Decreto nº 349 de 21-11-91.

## **BENEFÍCIO FISCAL CUMULATIVO**

A dedução relativa ao incentivo fiscal do Programa de Alimentação do Trabalhador não poderá exceder, a partir de 01-01-98, quando considerado isoladamente, a 4% do imposto de renda devido, não considerado o valor do adicional de 10% (art. 5º da Lei nº 9.532/97).

A pessoa jurídica que tiver Programa de Alimentação do Trabalhador e também o benefício fiscal concedido pela Lei nº 8.661/93 relativo à capacitação tecnológica da indústria e agropecuária (PDTI e PDTA), a dedução global desses dois incentivos não poderá exceder a 4% do imposto de renda devido (art. 6º da Lei nº 9.532/97).

As pessoas jurídicas beneficiadas com isenção do imposto de renda por estarem localizadas nas áreas de atuação da SUDENE ou SUDAM, na forma do art. 23 do Decreto-lei nº 756/69, com nova redação dada pelo Decreto-lei nº 1.564/77, poderão utilizar o incentivo fiscal com programas de alimentação do trabalhador calculando o benefício sobre o imposto que seria devido caso não houvesse a isenção (Lei nº 6.542/78). Quanto à forma de aproveitamento do benefício fiscal, vide os arts. 588 e 589 do RIR/99.

## **FORMAS DE APLICAÇÃO DE RECURSOS**

As despesas com a alimentação do trabalhador podem ser efetuadas de duas formas diferentes. A primeira forma consiste no fornecimento de alimentação preparada na própria empresa. A segunda forma é a contratação de entidade fornecedora de alimentação coletiva, que pode ser uma empresa especializada, uma cooperativa ou órgão público.

Quando a própria empresa beneficiária do incentivo fiscal preparar a alimentação de seus trabalhadores, devem ser observados certos requisitos. A primeira condição indispensável para beneficiar-se do incentivo é a existência de programa de alimentação do trabalhador previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho. A outra condição é a existência, na empresa beneficiária, de serviço de alimentação especialmente montado para essa finalidade.

A Portaria Interministerial nº 5, de 30-11-99, aprovou o formulário de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador a ser preenchido e entregue pelo interessado à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT). O PAT fica automaticamente

aprovado com a entrega do formulário a qualquer tempo e terá validade a partir da data de registro do formulário de adesão na ECT, por prazo indeterminado, podendo ser cancelada por iniciativa da empresa beneficiária ou pelo Ministério do Trabalho em razão da execução inadequada do Programa.

As despesas de custeio admitidas na base de cálculo do incentivo fiscal são aquelas que vieram a constituir o custo direto das refeições, podendo ser considerados, além da matéria-prima e mão-de-obra direta, os encargos decorrentes de salários, asseio e gastos de energia diretamente relacionados com o preparo e distribuição das refeições, diminuídas da participação dos trabalhadores nos custos das refeições. Para isso a pessoa jurídica deverá destacar contabilmente, com subtítulos por natureza de gastos, as despesas constantes do programa de alimentação dos trabalhadores.

Quando a empresa beneficiária do incentivo fiscal optar pela segunda forma de aplicação dos recursos, ou seja, a de contratar uma outra pessoa jurídica especializada no fornecimento de alimentação coletiva, além de a empresa beneficiária ter programa de alimentação do trabalhador previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho, a empresa fornecedora da alimentação deverá ser registrada naquele Ministério, para o fim de execução dos programas previstos na Lei nº 6.321/76.

## CUPOM-VALE

O incentivo fiscal da alimentação do trabalhador foi desvirtuado ao serem aprovados programas para empresas não especializadas no fornecimento de refeições, mas apenas vendem cupons para pessoas jurídicas interessadas no incentivo fiscal. Tais empresas mantêm convênios com restaurantes de todo tipo, dos populares aos mais sofisticados.

Acontece que não há nenhum controle do tipo ou qualidade da alimentação fornecida e quem poderá garantir que na conta não estejam incluídos consumos de bebidas alcoólicas e fumos, gozando igualmente de incentivo fiscal.

## CUSTO MÁXIMO DE CADA REFEIÇÃO

O art. 585 do RIR/99 determina que os programas de alimentação deverão conferir prioridade ao atendimento dos trabalhadores de baixa renda, com limitação aos contratados pela pessoa jurídica beneficiária dos incentivos. Seguindo essa orientação, a Portaria Interministerial nº 326, de 07-07-77, fixou o custo máximo de cada refeição para fins de cálculo do incentivo fiscal.

A partir de 01-01-92, para efeito de utilização do incentivo fiscal, o custo máximo da refeição previsto na Portaria Interministerial nº 326/77 foi fixado em 3 UFIR. A partir de 01-01-96, os valores da legislação tributária expressos em quantidade de UFIR foram convertidos em Reais pelo valor da UFIR de R\$ 0,8287 (art. 30 da Lei nº 9.249/95). Com isso, três UFIR correspondem a R\$ 2,49.

O § 2º do art. 585 do RIR/99 dispõe que a participação do trabalhador fica limitada a 20% do custo direto da refeição. Com isso, o custo máximo para cálculo do benefício fiscal será de 80% de R\$ 2,49 que corresponde a R\$ 1,99.

A Lei nº 6.321, de 14-04-76, que instituiu o benefício fiscal do PAT dispõe em seu art. 1º que as pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins do imposto sobre a renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período base,

em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma em que dispuser o regulamento desta lei. Em nenhum de seus artigos foi fixado o valor de custo máximo de cada refeição para efeito da base de cálculo do incentivo fiscal.

O Decreto nº 78.676, de 1976, que regulamentou a Lei nº 6.321, de 1976, e nem o Decreto nº 5, de 14-01-91, que o substituiu não fixaram o valor do custo máximo de cada refeição. O valor máximo da dedução do imposto de renda a título de incentivo fiscal do PAT foi fixado em Cr\$ 6,00 (seis cruzeiros) pela Portaria Interministerial nº 326, de 07-07-77. O ato administrativo, ao fixar o custo máximo de cada refeição, aumentou o imposto sem lei, fato que contraria o item I do art. 150 da Constituição.

Como a inflação acumulada do período de 1996 até 2006 foi mais do que 100%, a Receita Federal, ao não atualizar monetariamente o valor máximo do benefício fiscal de cada refeição, encontrou uma forma de, indiretamente, acabar com o incentivo do PAT.

Se o valor de R\$ 1,99 estivesse fixado em lei, o contribuinte não poderia questionar a falta de atualização do valor. Como o valor de R\$ 1,99 foi fixado em ato administrativo, a restrição é ilegal porque a Lei nº 6.321, de 1976, dispõe que as pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins do imposto sobre a renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base, em programas de alimentação do trabalhador. A lei não fixou limite de custo máximo de cada refeição.

O AD nº 13, de 01-12-08, da PGFN autorizou a dispensa de apresentação de contestação e recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante nas ações judiciais que discutam a legalidade da fixação de valores máximos para refeições oferecidas no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador, através da Portaria Interministerial nº 326, de 1977, e da IN nº 143, de 1986, para fins de cálculo do incentivo fiscal previsto na Lei nº 6.321, de 1976.

A Solução de Consulta COSIT nº 35 (DOU de 03-12-13) decidiu que o AD PGFN nº 13, de 01-12-08, e o Parecer PGFN/CRJ nº 2623, de 13-11-08, aprovado por despacho do Ministério da Fazenda (DOU de 08-12-08) abrangem também a fixação de valores máximos para refeições oferecidas no âmbito do PAT prevista no § 2º do art. 2º da IN nº 267 de 23-12-02. Com isso, o custo máximo de R\$ 1,99 fixado naquele parágrafo deixa de ser aplicável.

## **PARTICIPAÇÃO DO TRABALHADOR**

Em ambas as formas de execução dos programas a participação dos trabalhadores nos custos das refeições não poderá ser superior a 20% do custo direto constante do programa aprovado pelo Ministério do Trabalho. Assim, por exemplo, se o custo efetivo de cada refeição foi de \$ 3,00, mas no programa aprovado constar o valor de \$ 4,00, a empresa poderá cobrar do trabalhador o máximo de \$ 0,60 para continuar fazendo jus aos incentivos fiscais.

O percentual de 20% refere-se à média geral do programa correspondente ao período-base da empresa, isto é, poderá ter participação superior a 20% nos custos para determinada categoria de trabalhadores, e menos de 20% para outras categorias ou ser superior a 20% num período e inferior àquele percentual em outro período, desde que a participação média não ultrapasse a 20% do total do programa (PN nº 25/78). O incentivo fiscal será sempre calculado sobre a parcela do custo da alimentação

depois de deduzido o que foi cobrado do trabalhador.

O Decreto nº 5, de 14-01-91, revogou a limitação de 20% que existia no Decreto nº 78.676/76 mas o art. 2º do Decreto nº 349 de 21-11-91, restabeleceu a participação máxima do trabalhador a 20% do custo direto de cada refeição.

## **CÁLCULO DO BENEFÍCIO FISCAL**

O montante do benefício fiscal a ser deduzido do imposto de renda devido na declaração da empresa será aquele que corresponder ao menor valor entre os três seguintes limites:

- a) resultado da aplicação da alíquota do imposto de renda, a que a empresa estiver sujeita, sobre o total das despesas com custeio direto do programa efetivamente realizadas no período-base;
- b) resultado da aplicação do percentual de 4% sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, excluído o adicional;
- c) resultado da aplicação da alíquota do imposto de renda a que a empresa estiver sujeita sobre a base máxima para cálculo do incentivo, fixado anualmente pela Portaria nº 326/77, multiplicado pelo número de refeições fornecidas.

É necessário verificar se o custo de cada refeição aprovado no programa pelo Ministério do Trabalho é igual ou superior ao custo máximo de cada refeição, fixado pela Receita Federal. Se o valor de cada refeição aprovado no programa for inferior ao custo máximo fixado, o cálculo do incentivo deverá ser feito com base no valor aprovado no programa, ainda que o custo efetivo tenha sido superior àqueles dois valores.

A receita do serviço de alimentação correspondente à participação dos trabalhadores nos custos, de acordo com o item 3 do PN nº 25/78, não poderá ser superior a 20% do custo direto das refeições, limitado ao previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho.

## **EXCEDENTE TRANSFERÍVEL**

Quando o valor resultante da aplicação de 4% sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real for o menor dos três cálculos efetuados, a diferença entre este e o segundo menor valor poderá ser deduzida nos dois exercícios financeiros subsequentes. O excedente transferível somente existirá nessa hipótese.

Quando o resultado da aplicação de 4% sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real não for o menor dos três cálculos, a empresa não terá nenhum excedente transferível porque o benefício fiscal foi totalmente utilizado.

A legislação do imposto de renda (art. 509 do RIR/99) permite a pessoa jurídica reduzir o lucro real apurado no período-base mediante compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos-base anteriores, trimestrais ou anuais. O prejuízo fiscal compensável com o lucro real é aquele apurado e registrado no LALUR.

O art. 42 da Lei nº 8.981/95 dispõe que a partir de 01-01-95, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido em, no máximo, 30%. Esse artigo só tem aplicação no período-base de 01-01-95 a 31-12-95, conforme dispõe o art. 12 da Lei nº 9.065/95.

A restrição para compensar os prejuízos fiscais continua a partir de 01-01-96 porque o art. 15 da Lei nº 9.065/95 dispõe o seguinte:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31-12-94, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para compensação, de 30% do referido lucro líquido ajustado.

Como o art. 12 da Lei nº 8.541/92 que limitava a compensação dos prejuízos fiscais apurados a partir de 01-01-93 em quatro anos-candelário foi revogado pelo art. 117 da Lei nº 8.981/95, os prejuízos fiscais apurados a partir de 01-01-95 não têm prazo decadencial para sua compensação. O saldo remanescente de prejuízos fiscais em 31-12-94, que poderiam ser compensados em 1995 também deixam de ter prazo decadencial para compensação em virtude do art. 15 da Lei nº 9.065/95. O art. 27 da IN nº 51, de 31-10-95, esclarece que os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31-12-94 são passíveis de compensação, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

Aquela Instrução da Receita Federal esclarece ainda que o limite de redução de 30% do lucro real não se aplica aos prejuízos fiscais apurados pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a exploração de atividade rural e pelas empresas industriais titulares de Programas BEFIEX aprovados até 03-06-93.

**Súmula CARF nº 3 no DOU de 23-12-10:** Para a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, 30%, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.

## EFEITOS DA COMPENSAÇÃO SUPERIOR A 30%

O CARF editou a Súmula Vinculante nº 36 (DOU de 14-07-10) dizendo: A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente.

Com a edição da Súmula Vinculante nº 36, o CARF vem observando o que manda a Súmula (ac. nº 1803-00.518/2010 no DOU de 14-02-11 e 1805-00.073 no DOU de 06-04-11). A Súmula é de observância obrigatória pela fiscalização da Receita Federal.

**Compensação na extinção da empresa.** O CARF decidiu que inexistente amparo para se proceder à limitação da compensação de prejuízos (trava), no percentual de 30% do lucro real, a que se reporta o art. 15 da Lei nº 9.065, no encerramento das atividades da empresa (ac. nº 1402-00.063 no DOU de 25-04-11).

O 1º C.C. decidiu que conforme jurisprudência deste Conselho, confirmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, a limitação na compensação não se aplica quando se trata de declaração de encerramento (ac. nº 101-95.725/2006 no DOU de 22-11-06).

## POSTERGAÇÃO DE DESPESA OU ANTECIPAÇÃO DE RECEITA

Muitas empresas procuram postergar a despesa ou antecipar a receita no ano-calendário em que apura prejuízo fiscal. Isso porque a compensação de prejuízo fiscal de períodos anteriores não poderá reduzir o lucro real em mais de 30%.

O art. 26 da IN nº 51, de 31-10-95, dispõe que para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em anos-calendário subseqüentes ao em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista. O seu § 1º diz que as exclusões que deixarem de ser procedidas, em ano-calendário em que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal, terão o mesmo tratamento deste.

A postergação de despesa incorrida constitui infração de legislação fiscal e o fisco tem o poder de refazer o prejuízo fiscal para fazer observar o limite de 30% na compensação de prejuízo fiscal. É preciso distinguir, todavia, entre a despesa incorrida cuja contabilização não pode ser postergada e a despesa incorrida cuja escrituração é facultativa pela legislação fiscal. No primeiro grupo encontram-se os pagamentos de salários, tributos e demais despesas. No segundo grupo está, por exemplo, a despesa de depreciação de máquinas e equipamentos.

A máquina ou o equipamento sofreu o desgaste pelo uso e com isso a despesa incorreu mas a legislação fiscal faculta a sua contabilização (PN nº 79/76). Se a pessoa jurídica não contabilizar a depreciação de bens e nem deduzi-la na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL não há infração fiscal. O parecer da Receita Federal diz que a empresa não perderá o direito de depreciar 100% do valor do bem mas não poderá aplicar a taxa acumulada do ano e de ano anterior não utilizada.

## PREJUÍZOS NÃO OPERACIONAIS

O art. 43 da Lei nº 12.973, de 2014, que substitui o art. 31 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe que os prejuízos decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimentos e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda, poderão ser compensados, nos períodos de apuração subsequentes ao de sua apuração, somente com lucros de mesma natureza, observado o limite de 30% previsto no art. 15 da Lei nº 9.065 de 1995.

Aquela determinação não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos em virtude de terem se tornado imprestáveis ou obsoletos ou terem caído em desuso, ainda que venham a ser alienados como sucata. A hipótese ocorre com bens do ativo imobilizado.

A redação do art. 43 pode gerar controvérsias ao dispor que os prejuízos poderão ser compensados somente com lucros de mesma natureza. Na interpretação literal o prejuízo na venda de participação societária somente pode ser compensado com lucros na venda de participação societária, com limite de 30%, não podendo ser compensado com lucros na venda de imóveis do ativo imobilizado. Essa não foi a intenção da lei.

Na vigência da lei anterior vigorava a classificação contábil de lucros e prejuízos não operacionais. Com isso, a expressão da mesma natureza não tinha problema.

A lei não veda a compensação de prejuízos da atividade operacional com ganho de capital na alienação de investimentos ou ativo imobilizado. No mesmo período de apuração do imposto, o prejuízo na alienação de investimentos ou ativo imobilizado pode ser compensado integralmente com lucros da atividade operacional, conforme art. 116 da IN 1.515, de 24-11-14. A separação é obrigatória se no período forem apurados resultados não operacionais negativos e lucro real negativo, isto é, prejuízo fiscal. No Lalur terá que controlar dois prejuízos.

O art. 70 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que o saldo de prejuízos não operacionais existente em 31-12-13, para os optantes conforme o art. 75, ou em 31-12-14, para os não optantes, somente poderá ser compensado com os lucros da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, observado o limite de 30%.

## COMPENSAÇÃO COM RESERVAS

Os prejuízos contábeis absorvidos mediante compensação com os lucros acumulados, reservas de lucros ou de capital, ou ainda mediante débito às contas de capital, sócios, matriz ou titular de firma individual não prejudicam o direito à compensação dos prejuízos fiscais com os lucros tributáveis. A legislação fiscal nem poderia dispor de forma diferente por tratar-se de compensação de prejuízo fiscal com lucro fiscal. Não fosse assim as sociedades por ações seriam prejudicadas em virtude de o parágrafo único do art. 189 da lei nº 6.404/76 dispor que o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

## PREJUÍZO CONTÁBIL ASSUMIDO PELOS SÓCIOS

É bastante comum a indagação quanto ao tratamento tributário a ser dado aos recursos recebidos de sócios para amortização de prejuízo contábil da empresa. O art. 509, § 2º, do RIR/99 dispõe que a absorção, mediante débito à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo.

O prejuízo fiscal compensável é controlado no LALUR e por esse motivo a absorção do prejuízo contábil com recursos doados pelos sócios não prejudica a compensação com lucro real. A preocupação das empresas é saber se os recursos recebidos dos sócios compõem ou não a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

As doações recebidas de poder público, desde que registradas como reserva de capital que somente poderão ser utilizadas para absorver prejuízos ou ser incorporadas ao capital social, não são computadas na determinação do lucro real, na forma do art. 443 do RIR/99. Com isso, as doações recebidas de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas de direito privado são computadas na determinação do lucro real.

No caso de prejuízo contábil absorvido pelos sócios não há contabilização de receitas porque o valor dos recursos recebidos é contabilizado a débito da conta Caixa ou Bancos e a crédito da conta que registra o prejuízo. Com isso, não há incidência do imposto de renda e nem da CSLL. Se, todavia, a pessoa jurídica tiver receio de autuação da Receita Federal, a solução seria os sócios aumentarem o capital e depois a empresa reduziria o capital para absorver o prejuízo contábil. Mas isso custa dinheiro.

O 1º C.C. decidiu, pelo ac. 108-06.493/01 (DOU de 28-06-01), que é incabível a exigência do IRPJ quando não caracterizado o ganho tributável relativo ao perdão de dívida por sócio quotista. O lançamento contábil para redução de prejuízos, ao debitar a sua conta representativa, tendo como contrapartida empréstimos de sócios, caracteriza fato contábil de prejuízos levados a débito de sócios, não tributável pela legislação fiscal. A Delegacia de Julgamento tinha decidido a favor do contribuinte e o 1º C.C. confirmou a decisão ao negar provimento ao recurso de ofício.

O 1º C.C. negou, por unanimidade de votos, provimento ao recurso de ofício dizendo que a absorção de prejuízo contábil acumulado por crédito de sócio da pessoa jurídica, contra ela própria, sem trânsito por conta de receita, constitui lançamento contábil regular não sujeito à incidência de IRPJ - imposto de renda pessoa jurídica. Tal operação equivale a um aporte de capital pelo sócio. (ac. nº 101-96.661/2008 no DOU de 08-08-08).

## FUSÃO, INCORPORAÇÃO E CISÃO

O Decreto-lei nº 1.730/79 revogou o § 5º do art. 64 do Decreto-lei nº 1.598/77 que permitia à sociedade resultante de fusão e à que incorporar outra pessoa jurídica ou parte do patrimônio de sociedade cindida o direito de compensar os prejuízos das sociedades extintas.

A alteração na legislação foi introduzida para evitar a evasão ou postergação no pagamento do imposto de renda que a cisão e a incorporação ensejavam. O art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 dispõe expressamente que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida. No caso de cisão parcial, a cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcio-

nalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (art. 514 do RIR/99).

Essa disposição expressa foi introduzida para eliminar definitivamente a controvérsia que ainda permanecia. Alguns entendiam que a revogação da permissão para compensar os prejuízos fiscais das sucedidas sem impor a vedação expressa da compensação permitiria à sociedade sucessora compensar os prejuízos fiscais das sucedidas porque os direitos e obrigações se sucedem na incorporação, fusão ou cisão.

No caso da incorporação, a legislação fiscal deveria permitir a incorporadora compensar os prejuízos fiscais da incorporada, proporcionalmente à sua participação societária desde que tenha o controle do capital há mais de cinco anos. Ninguém irá fazer um empreendimento com vista a obtenção de prejuízo. O prejuízo é uma fatalidade.

Um dos abusos de forma que vemos com frequência é a sociedade com vultoso prejuízo fiscal (A) incorporar sociedade lucrativa (B) para em seguida, por razões de nome comercial, a incorporadora (A) toma a denominação da incorporada. Nesse caso, a incorporada de fato foi a sociedade com prejuízo fiscal e com isso a compensação futura está prejudicada. Se esse abuso de forma for convalidado pelo 1º C.C. e pelo Poder Judiciário, a legislação terá que ser alterada para dizer que no caso de incorporação ou fusão o prejuízo fiscal da incorporadora e incorporada não serão compensáveis.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 103-21.046/2002 (DOU de 28-11-02) que a incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada. Foi negado provimento ao recurso voluntário porque houve simulação relativa, tendo em vista que no mesmo ato da incorporação a incorporadora, com prejuízo fiscal, assumiu a denominação social da incorporada.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 101-81.859/91 (DOU de 14-02-92): o que caracteriza legalmente a incorporação é a extinção da incorporada. Se a incorporadora perde sua identidade no evento, pois adota a mesma denominação, o mesmo endereço, a mesma atividade e funciona com o mesmo maquinário e pessoal da suposta incorporada ela é que foi extinta.

O 1º C.C. decidiu que os prejuízos compensáveis, de acordo com a legislação fiscal (RIR/80, art. 382) são os sofridos pela própria pessoa jurídica, sendo defesa a compensação de prejuízos da empresa incorporada com os lucros da incorporante. Comprovado, com base nos elementos constantes dos autos, que a declaração de vontade expressa nos atos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão tributária dos fatos subjacentes (ac. nºs 101-81.831/91 no DOU de 14-02-92 e 101-83.921/92 no DOU de 13-03-95).

Restando comprovado que a empresa dita incorporada foi quem realmente sobreviveu, tendo sido, ato contínuo, alterados o nome, o endereço e o objeto social para os da dita incorporada, conclui-se pela adoção de forma jurídica sem correspondência fática, compensando-se prejuízos sofridos por uma empresa com resultados positivos de outra, contornando-se, com forma vazia de conteúdo, a prescrição proibitiva da legislação (ac. nº 101-96.142/2007 no DOU de 12-03-08).

O 1º C.C. deu provimento ao recurso voluntário no processo em que a empresa com prejuízo fiscal, alguns dias antes da incorporação mudou a denominação para tornar-se semelhante à da empresa lucrativa que foi incorporada (ac. nº 101-94.127/

2003 no DOU de 07-05-03).

O 1º C.C. decidiu que no caso de compensação de prejuízos fiscais na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a norma de limitação a 30% do lucro líquido ajustado (ac. nº 108-06.682/2001 e 108-06.683/2001 no DOU de 28-02-2002).

O 1º C.C., pelo ac. nº 105-15.908/2006 (DOU de 24-05-07), negou provimento ao recurso voluntário para compensar os prejuízos fiscais sem observar o limite de 30% pela incorporada.

O CARF decidiu que a empresa extinta por cisão e incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido para fins de compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa acumulados (ac. 1201-00.108 no DOU de 29-07-11).

Se na incorporação de sociedade não houver limite de 30% para compensar os prejuízos fiscais e base negativa da CSLL, com maior razão não pode haver limite de compensação na última declaração de extinção de pessoa jurídica. O único problema é a empresa não poder ser extinta se o órgão da Receita Federal não aceitar a compensação de 100% dos prejuízos, até decisão final na área administrativa.

As decisões que permitem à incorporada compensar o prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, sem observar o limite de 30%, contrariam a lei que não abre nenhuma exceção, nem para os casos de encerramento das atividades. Se as decisões firmarem-se em jurisprudência, há risco de serem utilizadas como meio de planejamento tributário para empresas de um mesmo grupo.

## **VENDA DE PREJUÍZO FISCAL**

O Jornal Valor de 26-08-08 noticiou dizendo que o Governo do Estado do Rio de Janeiro conta com o prejuízo fiscal do Berj para atrair interessados para o leilão da fatia do Banco do Estado do Rio de Janeiro (Banerj) que não integrou os ativos vendidos ao Itaú em 1997. Sem agências, com apenas 43 funcionários e patrimônio líquido de R\$ 83 milhões em 2007, o Berj tem como chamariz um prejuízo fiscal de R\$ 3,014 bilhões que poderá ser utilizado pelo futuro comprador para abater o Imposto de Renda.

O noticiário transcreve a informação do Secretário da Fazenda do Rio dizendo que “a coisa que mais dá dinheiro para vender é o prejuízo fiscal, já que pelas regras outro banco pode pegar esse prejuízo e usá-lo para pagar menos imposto de renda.” O comprador que se cuide porque a jurisprudência do 1º C.C. está mudando.

O Jornal Valor de 01-10-08 publicou noticiário dizendo que o secretário da Fazenda do Rio não acredita que a crise internacional possa reduzir o interesse pelo Berj, que tem como principais atrativos o prejuízo fiscal de R\$ 2,955 bilhões e base negativa de CSLL de R\$ 3,277 bilhões, que podem ser usados para reduzir o lucro tributável.

## **TRANSFORMAÇÃO**

Transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro. A transformação obedecerá aos preceitos que regulam a constituição e o registro do tipo a ser adotado pela sociedade, dispõe o art. 220 da Lei nº 6.404/76.

Uma sociedade por quotas poderá transformar-se em sociedade por ações ou esta em sociedade por quotas. Na transformação não fica prejudicado o direito à

compensação de prejuízos fiscais anteriores. Não há previsão legal de transformação de firma individual em sociedade ou desta para firma individual.

Cabível a compensação de prejuízos quando ocorrer mudança do tipo social da pessoa jurídica, através da transformação de sociedade por quotas de responsabilidade limitada em sociedade anônima. Na hipótese, não ocorre sucessão e nem há falar em novo sujeito passivo na relação jurídico-tributária. Recurso conhecido e provido (Ac. nº 103-08.746/88 no DOU de 18-05-89).

O 1º C.C. decidiu, no Ac. nº 103-07.885/87 (DOU de 19-05-87), que é inviável a compensação de prejuízo fiscal quando este advém de outra pessoa jurídica porque inexistente transformação de firma individual em sociedade, seja civil ou comercial. Vide no mesmo sentido os Ac. nºs 101-80.908/90 (DOU de 05-06-91), 105-5.057/90 (DOU de 17-06-91) e 101-81.281/91 (DOU de 08-08-91).

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 103-08.203/88 (DOU de 22-04-88) que a pessoa jurídica formada mediante a integralização de parte do capital com o ativo e passivo de extinta firma individual não tem direito à compensação do prejuízo fiscal remanescente desta. No mesmo sentido, vide Ac. nº 101-77.900/88 no DOU de 29-09-88.

O impedimento da compensação de prejuízo fiscal da sucedida pela sucessora ocorre também na integralização do capital de firma individual com o ativo e o passivo da sociedade, ainda que o quotista majoritário da extinta sociedade seja o titular da firma individual, decidiu o 1º C.C. pelo Ac. nº 102-23.182/88 no DOU de 28-07-88.

Aquele entendimento não nos parece correto a partir do advento da IN SRF nº 69/82 quando deixou de ser exigida a declaração de rendimentos de extinção de firma individual, na transferência do acervo líquido de empresa individual, por seu titular, com o fim de integralização de quota de capital subscrita na sociedade.

A Receita Federal definiu pelo item 8 do PN nº 20/82 que a transferência do patrimônio líquido da empresa individual para sociedade ou desta para empresa individual, com assunção integral do ativo e passivo, caracteriza a hipótese de sucessão, incidindo no caso a regra do art. 234 do RIR/99, sem que possa incidir, concomitantemente, a norma do art. 811 do mesmo Regulamento. Isso significa que trata-se de transformação e não de extinção.

A Receita Federal, ao dispensar a entrega da declaração de extinção, está admitindo a compensação de prejuízo fiscal anterior com lucro posterior. Assim, se a extinção de firma individual ocorre, por exemplo, em 30 de novembro e a sociedade sucessora assume o ativo e passivo, a firma individual não apresenta a declaração de extinção e a sociedade sucessora apura o resultado global do período de 1º de janeiro a 31 de dezembro. Com isso a Receita Federal está admitindo a compensação do prejuízo fiscal do período de 1º de janeiro a 30 de novembro com o lucro real posterior.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 104-6.615/89 (DOU de 29-05-91) que tendo ocorrido a transformação de sociedade por cotas de responsabilidade limitada em empresa individual, a personalidade jurídica continua imutável, não surgindo nova sociedade. Em conseqüência, não existe impedimento legal para a compensação de prejuízo na empresa transformada.

O mesmo 1º C.C., por outro lado, decidiu no Ac. nº 105-2.880/88 (DOU de 31-05-89) que é lícita a compensação de prejuízos pela pessoa jurídica constituída por transformação pelos herdeiros de titular de firma individual que veio a falecer, pois a vedação legal circunscreve-se aos casos de incorporação, fusão e cisão de sociedades.

## MODIFICAÇÃO DO CONTROLE SOCIETÁRIO E DA ATIVIDADE

A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e a da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade, dispõe o art. 32 do Decreto-lei nº 2.341/87 (art. 513 do RIR/99).

A modificação do controle societário, direto ou indireto, é fácil de ser detectada. Por controle societário entende-se a relação societária em que a sociedade controladora é titular de direitos de sócio que lhe assegure, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores da sociedade controlada. Não é necessário ter maioria do capital, basta ter maioria do capital votante.

A maior controvérsia ficará com a modificação do ramo de atividade porque o termo é vago e amplo. Entende-se por ramo de atividade a divisão em atividades industriais, comerciais e de serviços ou indústria metalúrgica, química, alimentícia etc. ou das subdivisões menores?

O cerco à aquisição de empresas inativas com vultoso prejuízo fiscal ainda não está completado. A vedação de compensar seus próprios prejuízos fiscais deveria ser aplicada quando ocorrer, cumulativamente, alteração do controle societário e da razão ou denominação social.

É comum a empresa lucrativa adquirir outra do mesmo ramo de atividade, com vultoso prejuízo fiscal, e, em seguida, a empresa deficitária incorpora a lucrativa. Para preservar o nome comercial, a incorporadora altera a razão ou denominação social, tomando o nome da empresa incorporada. Essa prática é mais de sonegação que de evasão fiscal por utilizar abuso de forma.

O 1º C.C. decidiu que é inaceitável a compensação de seus próprios prejuízos, por parte da empresa incorporadora, quando a referida incorporação se deu de forma apenas aparente, tendo de fato sido extinta a empresa que aparece com a roupagem de incorporadora e sobrevivido a que é tida como incorporada (Ac. nº 103-11.183/91 no DOU de 29-07-92). Vide também o Ac. nº 101-81.831/91 no DOU de 14-02-92.

O que caracteriza legalmente a incorporação é a extinção da incorporada. Se a *incorporadora* perde sua identidade no evento, pois adota a mesma denominação, o mesmo endereço, a mesma atividade e funciona com o mesmo maquinário e pessoal da suposta *incorporada* ela é que foi extinta (Ac. nº 101-81.859/91 no DOU de 14-02-92).

## MUDANÇA NO REGIME TRIBUTÁRIO

Optando a pessoa jurídica pelo pagamento do imposto de renda com base no lucro presumido, de acordo com o PN nº 14/83, o prejuízo apurado no LALUR, embora apoiado em escrituração contábil e fiscal mantido regularmente, não poderá ser compensado com o lucro real dos exercícios financeiros subseqüentes.

Inadmissível a compensação de prejuízos se a forma de tributação no exercício anterior não foi a do lucro real, assim decidiu o 1º C.C. no Ac. nº 103-04.515/82 (DOU de 10-3-83).

A opção pelo lucro presumido torna definitivo o resultado fiscal apurado segundo essa modalidade de determinação da base de cálculo do imposto; assim, quando a pessoa jurídica exercer dita faculdade, e, paralelamente, mantiver escrituração da qual resultar prejuízo apurado no LALUR, considera-se que houve renúncia implícita

ao direito de compensação, conforme decisão do 1º C.C. no Ac. nº 102-22.825/87 (DOU de 25-08-87).

Caso a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido retorne ao regime de tributação pelo lucro real, o saldo de prejuízos fiscais apurados no regime de lucro real, anterior à opção pelo lucro presumido e não utilizado, poderá vir a ser compensado, observado o limite de 30% (art. 22 da IN nº 21/92).

## **COMPENSAÇÃO NO PROCESSO FISCAL**

A compensação obrigatória de lucro apurado em processo fiscal com prejuízo fiscal de exercícios anteriores é bastante controvertida. Já houve época em que vigorou ato administrativo da SRF em que desobrigava o fiscal de fazer a compensação no processo.

O 1º C.C. decidiu, pelo Ac. nº 103-04.616/82 (DOU de 10-3-83), que o direito à compensação de prejuízos não depende, exclusivamente, de opção exercida na elaboração da declaração de rendimentos. Com efeito, uma vez apurada, em processo fiscal, matéria tributária superior à declarada, podem ser considerados prejuízos ainda pendentes, desde que compensáveis na forma da lei. Vide no mesmo sentido os Ac. nºs 101-81.259/91 (DOU de 10-09-91), 105-5.822/91 (DOU de 30-10-91) e 105-25.513/90.

Aquele órgão colegiado decidiu no mesmo sentido, pelo Ac. nº 103-04.556/82 (DOU de 18-3-83), ao entender que as parcelas da matéria tributável, levantadas em procedimento fiscal, também integram os lucros tributáveis e, por isso, devem ser absorvidas por prejuízos acumulados.

A determinação do lucro real por procedimento de ofício impõe, também de ofício, a compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, como ficou decidido pelo Ac. nº 101-75.416/84 do 1º C.C. (DOU de 18-04-86).

A determinação do lucro real por procedimento de ofício impõe, também de ofício, a compensação de prejuízo apurado anteriormente devidamente corrigido e registrado no LALUR. A Compensação independe de opção na declaração de rendimentos. Recurso provido (ac. 101-93.402/01 no DOU de 29-06-01).

Quando o fisco apura omissão de receita ou despesa indedutível e não deduz o prejuízo fiscal do próprio período de apuração, está infringindo o art. 43 do CTN porque estará lançando o imposto de renda sem que o contribuinte tenha auferido renda. O § 2º do art. 43 da Lei nº 8.541/92 dispunha que o valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo, mas por ser inconstitucional foi revogado pelo art. 36 da Lei nº 9.249/95.

Pela nova redação do art. 9º e seus parágrafos do Decreto nº 70.235, de 1972, está expresso que apurada infração fiscal o prejuízo fiscal pendente deve ser compensado na forma da lei,

## **RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO**

O art. 832 do RIR/99 dispõe que a autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício.

O 1º C.C. decidiu que é incabível a retificação da declaração de rendimentos para

modificar a compensação de prejuízo não exercida na época própria, pois o não-exercício desta opção não se caracteriza como erro de fato (ac. no 105-13.190/00 no DOU de 11-09-00).

## **ALTERAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL PELO FISCO**

O art. 9º do Decreto nº 70.235, de 06-03-72, com nova redação dada pela Lei nº 8.748, de 09-12-93, determina que a retificação de prejuízo fiscal a ser procedida pela fiscalização será formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento. Com isso a empresa terá oportunidade de fazer a ampla defesa mediante impugnação e recurso administrativos.

Antes daquela alteração, o contribuinte não tinha meios de defesa, tanto na glosa de prejuízo fiscal em revisão interna da declaração ou em ação fiscal externa. Se a glosa ocorria em revisão interna, a empresa não tinha ciência do fato se o prejuízo fiscal compensável era maior que o valor glosado.

O 1º C.C. decidiu que demonstrado que os prejuízos acumulados de exercícios anteriores foram eliminados em revisão interna, sem expedido da notificação de lançamento ou qualquer outra medida assegurando amplo direito de defesa, deve ser confirmada a decisão de 1º grau que cancelou a notificação para glosar os prejuízos acumulados (Ac. nº 101-88.542/95 no DOU de 26-02-96).

A retificação ou alteração do montante de prejuízo fiscal escriturado no LALUR, tanto por iniciativa do fisco como do contribuinte, deverá ser procedida antes de decorrido o prazo decadencial para lançamento do imposto de renda ou da diferença. O 1º C.C. decidiu que é incabível a glosa da compensação de prejuízo com o lucro real obtido em determinado exercício, quando o referido prejuízo, apurado na demonstração do lucro real, não tiver sido objeto de revisão por parte da autoridade lançadora no prazo decadencial (Ac. nºs 105-6.037/91 no DOU de 27-12-91, 101-84.433/92 e 101-85.155/93).

O CARF decidiu que a autoridade fiscal tem cinco anos da data em que se encerrou o período de apuração para rever de ofício a base de cálculo de IRPJ e CSLL apurada pelo contribuinte e, portanto, o saldo de prejuízo fiscal. Com o decurso do prazo, dá-se a decadência do poder-dever da autoridade de ajustar essa base de cálculo (ac. 1302-00.359 no DOU de 22-02-11).

O 1º C.C. decidiu também que é improcedente a compensação de prejuízos fiscais, aflorados ou acrescidos aos já existentes, em decorrência de ajustes contábeis de exercícios anteriores, seguidos de ajustes dos prejuízos fiscais a compensar, relativos a exercícios financeiros já excluídos pela decadência, sobretudo quando não providenciada a retificação das respectivas declarações de rendimentos (Ac. nºs 103-13.330/92 no DOU de 06-01-95 e 103-15.004/94 no DOU de 15-03-96).

O CARF, em decisão absurda, diz que a Fazenda Pública pode fiscalizar a formação dos saldos negativos de IRPJ e CSLL no prazo de cinco anos contados do aproveitamento pelo contribuinte. Essa revisão deve partir do lucro real declarado/apurado pelo contribuinte e pode contemplar a verificação da própria formação do saldo (ac. 1402-00.454 no DOU de 22-06-11). Com isso, o fisco pode alterar o prejuízo fiscal apurado sete ou oito anos atrás, sem respeitar a decadência.

Quando a iniciativa da retificação do prejuízo fiscal compensável for do contribuinte, a retificação da declaração de rendimentos do exercício financeiro correspondente

é medida indispensável para a validade da alteração do prejuízo fiscal. Como a Receita Federal tem controle do prejuízo fiscal compensável de cada empresa, a falta de retificação da declaração implicará na glosa automática quando o prejuízo fiscal acrescido for compensado com o lucro real.

Quando a fiscalização apurar omissão de receita ou dedução indevida de custo ou despesa e o seu montante for deduzido de prejuízo fiscal do período-base ou de anos anteriores, a empresa deverá apresentar impugnação e recurso caso não concorde com a conclusão do fisco.

A impugnação e o recurso sem imposto lançado são cabíveis porque o 1º C.C. entende ser legítima a glosa de prejuízos fiscais compensados na declaração de rendimentos, quando já compensados com receitas omitidas apuradas em ação fiscal mantida por decisão, não recorrida, de primeira instância (Ac. nº 105-3.633/89 no DOU de 15-06-90).

O art. 9º e seu § 4º do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 2009, determina a formalização em auto de infração nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário. Enquadra-se nesse caso a retificação de prejuízo fiscal pelo fisco.

## ATIVIDADE RURAL

A Receita Federal entende que a restrição de só poder compensar o prejuízo fiscal até o limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado, de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065/95, não se aplica ao prejuízo da atividade rural. Como o entendimento é favorável às empresas, nenhum questionamento surgirá (art. 512 do RIR/99).

Em razão daquele entendimento, foi expedida a IN nº 257, de 11-12-02, disciplinado a segregação de lucro ou prejuízo contábil e do lucro ou prejuízo fiscal das atividades, quando a pessoa jurídica explorar, além da atividade rural, outra atividade.

A separação de lucro e prejuízo não será necessária no período-base em que o resultado conjunto das atividades apresente lucro real positivo. Isso porque, no próprio período-base, o lucro de uma atividade poderá ser compensado com prejuízo de outra atividade sem nenhuma limitação. A segregação é necessária no período-base em que o conjunto dos resultados de todas as atividades apresentar prejuízo fiscal.

A pessoa jurídica, para efeito de separação de lucro ou prejuízo das atividades, deverá ratear, proporcionalmente à percentagem que a receita líquida de cada atividade representar em relação à receita líquida total, todos os custos, despesas e demais valores, comuns a todas as atividades e que devam ser computados no lucro real. Quando a pessoa jurídica não possuir receita líquida no período-base, a apuração das percentagens será efetuada com base nos custos e despesas de cada atividade explorada.

No caso de pessoa jurídica com atividade mista, ou seja, atividade geral e atividade rural, a compensação de prejuízo fiscal de uma atividade com lucro de outra atividade difere um pouco da regra geral. O Manual de DIPJ/2001 da Receita Federal esclarece a questão no preenchimento da Ficha 09A, como segue.

O valor do prejuízo fiscal apurado na atividade geral, no período de apuração, poderá ser compensado com lucro da atividade rural do mesmo período, não estando sujeito ao limite de 30%. O valor do prejuízo fiscal apurado na atividade rural, no

período de apuração, poderá ser compensado com lucro da atividade geral, do mesmo período, não estando, também, sujeito ao limite de 30%.

O entendimento é o de que, no mesmo período de apuração, nem a lei pode limitar a compensação de prejuízo de uma atividade com lucro de outra atividade por contrariar o art. 43 do CTN. Se houvesse limitação, a pessoa jurídica estaria pagando imposto de renda sem ter auferido renda.

## **PREJUÍZO FISCAL DA ATIVIDADE ISENTA**

O 1ª C.C. decidiu pelo ac. nº 103-18.122/96 (DOU de 21-03-97) que as pessoas jurídicas isentas do imposto de renda sobre o lucro da exploração deverão, em cada período-base, desdobrar o prejuízo fiscal de acordo com sua origem, pois somente o prejuízo da atividade não isenta de imposto e do prejuízo de resultado não operacional poderão ser controlados na parte B do LALUR para compensação com o lucro real de exercícios futuros. O prejuízo fiscal da atividade sofrido no período de isenção é insusceptível de compensação.

Aquele órgão colegiado, todavia, decidiu pelo ac. nº 103-16.326/95 (DOU de 19-08-96) que não se aplica à isenção concedida aos empreendimentos industriais sediados na área de atuação da SUDENE a regra contida no art. 8º do Decreto-lei nº 2.249/88, porque são destinatários daquele comando normativo apenas as empresas cujos resultados sejam tributados com alíquotas diferenciadas. É lícita a compensação integral de prejuízo fiscal quando efetivada no decurso do prazo de isenção.

Em outras edições do livro já defendemos o entendimento da separação dos prejuízos fiscais mas há necessidade de reformulá-lo por vários motivos. Se a lei deu isenção ou redução do imposto de renda sobre o lucro da atividade industrial, visando incrementar a industrialização da região, não teria sentido proibir a compensação de prejuízo operacional da atividade isenta com, por exemplo, lucro da revenda de mercadorias. Se fosse proibida essa compensação, o benefício fiscal se tornaria uma penalidade porque a empresa isenta pagaria mais imposto de renda que a empresa sem isenção fiscal. A empresa da área de SUDAM ou SUDENE que não tem isenção sobre o lucro da atividade industrial pode compensar o prejuízo dessa atividade com o lucro da revenda de mercadorias.

O segundo motivo é que a proibição de compensar o prejuízo da atividade isenta com lucro da atividade não isenta contraria o art. 43 do CTN. Esse artigo, ao eleger como fato gerador do imposto de renda a aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza, obriga a apuração da renda adquirida de modo global. A empresa que tem lucro na atividade não isenta de 100 e prejuízo fiscal na atividade isenta, também, de 100 não adquiriu renda alguma para incidência do imposto de que trata o art. 43 do CTN.

Outro motivo é que no MAJUR publicado anualmente pela Receita Federal não há qualquer informação quanto à proibição de compensar o prejuízo da atividade isenta com lucro da atividade não isenta. A Receita Federal expediu o Parecer CST nº 2.131, de 22-09-83, onde definiu que não é compensável o prejuízo fiscal apurado em exercício que a pessoa jurídica desfruta de isenção do imposto de renda por incentivo fiscal regional, mas trata-se de Parecer de circulação interna, não publicado no DOU.

Por fim, não há vedação em lei para compensar prejuízo fiscal da atividade isenta com lucro da atividade não isenta. Fato semelhante ocorreu com o prejuízo na expor-

tação incentivada de produtos em que o 1º C.C. deu provimento aos recursos voluntários. A CSRF deu provimento ao recurso da empresa pelo Ac. nº 01-1.884/95 (DOU de 13-09-96) porque as instruções contidas no MAJUR/89 para separação dos prejuízos não tinham amparo em lei.

## **CRÉDITO TRIBUTÁRIO PARA DEDUÇÃO FUTURA**

O CARF decidiu dizendo: o contribuinte tratando as bases negativas de CSLL como ativo de imposto a recuperar, não pode permanecer com a totalidade de base negativa apurada resultando num possível aproveitamento em duplicidade, pelo tributo a recuperar, quanto pelas compensações de bases negativas (ac. 1802-00.604 no DOU de 26-04-11 ).

A Receita Federal tem controle, empresa por empresa e ano por ano, de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL. Com isso não há possibilidade de compensação em duplicidade pelo fato de contabilizar o crédito tributário. A evasão fiscal ocorre na exclusão da contrapartida do crédito tributário na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A ementa do acórdão não retrata o fato ocorrido. Isso porque, a empresa ao apurar base negativa de CSLL constituiu crédito tributário para dedução futura, com débito de ativo e crédito de resultado e exclusão no LALUR. O CARF decidiu que a exclusão foi indevida e manteve a tributação.

A contabilização do crédito tributário ocorre na existência de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, provisões não dedutíveis na constituição, ágio na capitalização com fundamento econômico de rentabilidade futura etc. Na contabilização debita-se Tributos a Compensar e credita-se diretamente o patrimônio líquido ou uma conta de resultado com exclusão no LALUR na determinação da base de cálculo de IRPJ e CSLL.

O Jornal Valor de 07-07-11 noticiou dizendo que o crédito tributário chega a R\$ 87 bilhões em cinco grandes bancos. O elevado valor de crédito tributário dos bancos decorre de provisões adicionados para exclusões futuras. No capítulo de compensação de prejuízos, está o noticiário de crédito tributário de algumas empresas que ultrapassa um bilhão de reais.

As Resoluções nos 3.059, de 2002, e 3.355, de 2006, do Banco Central que disciplinaram a contabilização de crédito tributário não têm competência para dar isenção de IRPJ e CSLL sobre a contrapartida da contabilização do crédito tributário.

No caso da contrapartida ser creditada numa conta de resultado do exercício, a sua exclusão na determinação de IRPJ e CSLL, de acordo com o art. 250 do RIR/99, somente poderá ser feita na existência de lei autorizativa. Como não há lei, a sua exclusão é ilegal.

Se a contrapartida for creditada diretamente em conta de patrimônio líquido, também, será tributável em razão do art. 249 do RIR/99, ainda que destinada a capital, reservas ou distribuição como dividendos.

A contrapartida do lançamento contábil de crédito tributário é lucro fictício, ou seja, lucro fabricado através da contabilidade que deveria ir para a revogada conta de Resultados de Exercícios Futuros. A partir da Lei nº 11.941, de 2009, a contrapartida deveria ir para o passivo não circulante em conta representativa de receita diferida, de

que trata o art. 299-B da Lei nº 6.404, de 1976.

Alguns tributaristas alegam que a contrapartida do crédito tributário não pode ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL porque o ganho não se realizou. A alegação é improcedente porque o lucro fabricado pelo lançamento contábil pode ser imediatamente distribuído como dividendo.

Pelo noticiário do Jornal Valor de 07-07-11 dois bancos oficiais federais têm crédito tributário de trinta bilhões de reais. Com isso, dificilmente a Receita Federal tem poder político de fiscalização.

A Receita Federal tem a obrigação de expedir ato normativo disciplinando a questão para efeitos tributários. A contabilização do crédito tributário no Patrimônio Líquido ou no Resultado com exclusão no LALUR não tem base legal mas o pior é a sua distribuição como lucro ou dividendo sem incidência do imposto de renda. Esse lucro, por não decorrer de resultado apurado com operações da pessoa jurídica mas de lucro fictício fabricado pela escrituração contábil, na distribuição há incidência do imposto de renda na fonte pela tabela progressiva, no caso de pessoa física, ou como ganho na pessoa jurídica beneficiária. O valor não é patrimônio líquido para cálculo de juros sobre o capital próprio.

**Créditos decorrentes de provisões.** Os créditos tributários para dedução futura ocorre, em grandes valores, nas instituições financeiras que contabilizam provisões não dedutíveis na constituição sobre despesas dedutíveis quando incorridas. Essas provisões são obrigatórias por determinação do Banco Central.

O jornal Valor Econômico de 07-07-11 noticiou dizendo que o crédito tributário chega a R\$ 87 bilhões em cinco grandes bancos. Na contabilização do crédito tributário debita-se tributos a compensar e credita-se diretamente o patrimônio líquido ou uma conta de resultado, com exclusão no LALUR para determinação da base de cálculo de IRPJ e CSLL.

No caso de provisão indedutível na constituição sobre despesa dedutível quando incorrida, a exclusão do crédito tributário é defensável porque tem natureza de estorno de parte da despesa provisionada. É aconselhável que a contrapartida do crédito tributário seja escriturada como estorno da despesa provisionada, fazendo adição pelo saldo da despesa.

**Fiscalização da Receita Federal.** Centenas ou milhares de pessoas jurídicas já efetuaram a contabilização dos créditos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, de elevados valores, alguns chegando a bilhões de reais. Por incrível que seja, não há notícia de qualquer autuação da Receita Federal, ainda que o procedimento seja infração indefensável diante da legislação do imposto de renda.

O cálculo e a contabilização são procedidos do seguinte modo. Se a empresa tem R\$ 200 milhões de prejuízo fiscal e R\$ 150 milhões de base negativa de CSLL, é aplicado, respectivamente, os percentuais de 25% e 9%, resultando nos créditos de R\$ 50 milhões para o IRPJ e R\$ 13,5 milhões para a CSLL no total de R\$ 63,5 milhões.

O lançamento contábil é a débito de uma conta transitória do Ativo de tributos a compensar e a crédito de conta do resultado do exercício, com exclusão no LALUR para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Aqui está a infração fiscal.

O art. 250 do RIR/99 dispõe sobre as exclusões do lucro líquido na determinação do lucro real. Se não tiver previsão em lei, autorizando a exclusão, a exclusão é ilegal. O art.

250 do RIR/99 e nem lei posterior autoriza a exclusão da contrapartida da contabilização dos créditos fiscais decorrentes de prejuízos fiscais de IRPJ e bases negativas de CSLL.

O art. 249 do RIR/99, por outro lado, dispõe que na determinação do lucro real, serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento de capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados.

A contrapartida do lançamento contábil de créditos de prejuízos fiscais e das bases negativas de CSLL trata-se de quantia ainda não tributada e não há lei especial para sua isenção. Com isso, ainda que a contrapartida não, transite pela conta de resultado, o valor terá que ser adicionado na determinação do lucro real se for utilizado para aumento de capital, para distribuição de quaisquer interesses ou para formação de reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos ou lucros acumulados.

A decisão nº 21 da 9ª RF (DOU de 30-03-01) solucionou a consulta dizendo equivocadamente que o valor do Ativo Fiscal Diferido decorrente dos prejuízos fiscais apurados no LALUR, gerados em períodos anteriores, quando reconhecidos contabilmente devem ter como contrapartida a conta do patrimônio líquido. Esses registros poderão transitar pela conta de Ajustes de Exercício Anteriores e não influenciarão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O reconhecimento contábil desse ativo fiscal, quando decorrente de base de cálculo apurada no período em curso, pode ser efetuado no encerramento do próprio período; tendo porém como contrapartida conta de receita. Essa receita, no entanto, poderá ser excluída do lucro líquido para fins de determinação do lucro real.

A decisão em consulta ampara exclusivamente a empresa consulente (individual ou coletiva) mas a Receita Federal tem a obrigação de expedir ato normativo esclarecendo a questão. Isso porque o CMN expediu a Resolução nº 3.059, de 20-12-02, dispondo sobre o registro de créditos de prejuízos fiscais e das bases negativas de CSLL das instituições financeiras. Os jornais econômicos noticiam que inúmeras instituições financeiras, inclusive estatais, fizeram a contabilização de créditos fiscais. Como o CMN e a CVM não têm competência para legislar sobre IRPJ e CSLL, a infração fiscal continua.

A contabilização dos créditos fiscais decorrentes de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, com escrituração na conta de resultado e exclusão no LALUR, é lucro fabricado sem qualquer base legal. Agora surgiu a contabilização de créditos fiscais de despesas futuras.

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, permite que, na incorporação, o ágio com fundamento na rentabilidade futura poderá ser amortizado à razão de 1/60 para cada mês do período de apuração. A empresa incorporadora contabiliza o crédito fiscal sobre a despesa de amortização futura, cuja contrapartida é escriturada em conta de resultado com exclusão no LALUR.

O mercado estima que o estoque de ágio amortizável é superior a 40 bilhões de reais. Em razão da Lei nº 11.638, de 2007, que alterou a Lei nº 6.404, de 1976, inúmeras empresas estão amortizando, na contabilidade, a totalidade do ágio dedutível em 60 meses, ainda que para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL o

valor amortizado seja adicionado. Esse procedimento é para tornar mais defensável a questão do direito adquirido.

**Ágio com fundamento na rentabilidade futura.** O Jornal Valor de 31-03-08 publicou matéria dizendo que “em vez de pagar cerca de R\$ 600 milhões em IRPJ e CSLL em 2007, o banco de investimento UBS Pactual registrou um crédito fiscal de R\$ 904 milhões em seu resultado do ano passado, o que contribuiu substancialmente para que o banco apresentasse um lucro líquido de R\$ 2,649 bilhões.

Essa virada foi possível por conta de efeitos do ágio de aquisição do Pactual pela UBS. A amortização do ágio gerou um crédito fiscal de R\$ 1,5 bilhão, totalmente incorporado ao balanço de 2007. No entanto, não houve impacto de despesas com amortização. A explicação, segundo o banco, é que a holding do UBS que comprou o Pactual foi incorporada pelo próprio banco em fevereiro do ano passado. Com isso, o ágio deixou de existir. Mas o crédito fiscal, não. Além de evitar o pagamento de impostos sobre o lucro no ano passado, o banco exibiu um resultado mais gordo.”

A Receita Federal, certamente, não dá importância para os planejamentos tributários, que em muitos casos não passam de evasão fiscal e não de elisão fiscal, decorrentes de leis pessimamente redigidas. O planejamento fiscal, lícita ou ilícita, com fundamento na rentabilidade futura veio com os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, portanto há mais de dez anos. A partir daquela lei só existe um fundamento econômico para o lançamento contábil do ágio, isto é, rentabilidade futura.

Como o art. 442 do RIR/99 dispõe que não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital, uma pessoa jurídica pode subscrever novas ações de companhia com ágio enorme e depois ocorrer a incorporação. A receita de ágio é isenta de IRPJ e CSLL e a despesa de ágio com fundamento na rentabilidade futura poderá ser amortizada como despesa em 60 meses.

Voltando ao noticiário do jornal, este diz que a amortização do ágio gerou um crédito fiscal de R\$ 1,5 bilhão, totalmente incorporado ao balanço de 2007. No entanto, não houve impacto de despesas com amortização. Pelo noticiário, dá a entender que trata-se de lucro contábil fabricado porque a amortização da despesa diferida de ágio com fundamento econômico em rentabilidade futura vai ser realizada na contabilidade em 60 meses mas reconheceu na conta de resultado o crédito fiscal da vantagem. Usou o mesmo critério contábil do crédito fiscal de prejuízo fiscal compensável no futuro, excluindo no LALUR na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL.

O lucro contábil fabricado serve para distribuição aos sócios ou acionistas, para compor a base de cálculo dos juros sobre o capital próprio ou para aumento do capital social. O fato gerador do crédito fiscal para lançamento como lucro não ocorreu e não há direito adquirido para esse crédito. A distribuição desse lucro não tem isenção do imposto de renda.

## **INSTRUÇÃO CVM Nº 371 DE 27-06-02**

Os escândalos contábeis das grandes empresas americanas para aumentar arti-

ficialmente os resultados ecoaram nas autoridades brasileiras, tendo a CVM expedido a Instrução nº 371, de 27-06-02, disciplinando o registro contábil do ativo fiscal decorrente de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL acumulados.

Aquela Instrução que é aplicável para as empresas de capital aberto restringe o registro contábil do Ativo Fiscal Diferido. O seu art. 2º dispõe que para fins de reconhecimento inicial do Ativo Fiscal Diferido, a companhia deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

- I - apresentar histórico de rentabilidade;
- II - apresentar expectativa de geração de lucros tributários futuros, fundamentada em estudo técnico de viabilidade, que permitam a realização do ativo fiscal diferido em um prazo máximo de dez anos; e
- III - os lucros futuros referidos no inciso anterior deverão ser trazidos a valor presente com base no prazo total estimado para sua realização.

O art. 3º da Instrução dispõe que presume-se não haver histórico de rentabilidade na companhia que não obteve lucro tributável em, pelo menos, três dos cinco últimos exercícios sociais. Essa presunção poderá ser afastada com demonstrações fundamentadas de geração de lucro tributável.

A Resolução nº 3.059, de 20-12-02, do Banco Central dispõe sobre o registro contábil de créditos tributários de instituições financeiras decorrentes de prejuízos fiscais e de base negativa da CSLL. O seu art. 1º determina o atendimento, cumulativo, das seguintes condições:

- I - apresentem histórico de lucros ou receitas tributárias para fins de imposto de renda e contribuição social, comprovado pela ocorrência destas situações em, pelo menos, três dos últimos cinco exercícios sociais, período este que deve incluir o exercício em referência;
- II - haja expectativa de geração de lucros ou receitas tributáveis futuros para fins de imposto de renda e CSLL, conforme o caso, em períodos subsequentes, baseada em estudo técnico que demonstre a probabilidade de ocorrência de obrigações futuras com impostos e contribuições que permitam a realização do crédito tributário em um prazo máximo de cinco anos.

A Circular nº 3.171, de 30-12-02, do Banco Central estabeleceu os procedimentos para reconhecimento, registro contábil e avaliação de créditos tributários e obrigações fiscais diferidas.

## **PESSOAS JURÍDICAS INATIVAS OU EM LIQUIDAÇÃO**

O art. 109 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que as pessoas jurídicas inativas desde o ano-calendário de 2009 ou que estejam em regime de liquidação ordinária, judicial ou extrajudicial ou falência, poderão apurar o IRPJ e a CSLL em relação ao ganho de capital resultante da alienação de bens ou direitos, sem observar o limite de 30% na compensação de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, desde que o produto da venda seja utilizado no pagamento de débitos de qualquer natureza com a união.

---

# 35

## PESSOAS JURÍDICAS E ENTIDADES IMUNES E ISENTAS

---

Ocorre certa confusão na distinção entre pessoa jurídica imune de impostos e pessoa jurídica isenta de impostos. A diferença é que a imunidade está prevista na Constituição Federal enquanto a isenção é concedida por lei. Há imunidade subjetiva e objetiva. Na imunidade subjetiva a própria pessoa jurídica goza de imunidade. Assim, a União, os Estados e os Municípios têm imunidade subjetiva mas não é total porque se explorar atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, essa atividade não goza de imunidade. Na venda de livros, jornais e periódicos a imunidade é objetiva, isto é, a operação é imune mas a pessoa jurídica não tem imunidade para não pagar o imposto de renda sobre o resultado ou lucro.

O art. 150 da Constituição dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Para essas entidades, o gozo da imunidade depende da observância dos requisitos fixados em lei. A lei, todavia, não pode impor condição impossível de ser cumprida porque a lei será considerada inconstitucional pelo STF.

A imunidade dos poderes públicos tais como União, Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como templos de qualquer culto, não está condicionada à observância dos requisitos da lei, ou seja, a lei não pode fixar condições para o gozo da imunidade daquelas entidades. Os limites da imunidade dessas entidades estão no próprio art. 150 da Constituição. A controvérsia de entendimento ocorre na interpretação do texto da Constituição onde estão fixados os limites da imunidade. Assim, no § 4º do art. 150 está dito que a imunidade das entidades relacionadas nas alíneas *b* e *c* do inciso VI compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. Com isso, a Receita Federal entende que os rendimentos de aplicações financeiras não estão compreendidos na imunidade.

**Imunidade recíproca.** A Solução de Consulta COSIT nº 117 (DOU de 06-05-14), que tem efeito de ato normativo, decidiu que a imunidade recíproca a impostos de que trata o art. 150, VI, “a”, da CF aplica-se ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às atividades essenciais da empresa pública prestadora de serviço público. As demais atividades desenvolvidas não são consideradas finalísticas da empresa pública federal e, portanto, não estão abrangidas pela imunidade recíproca.

## TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

O art. 150 da Constituição dispõe que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre templos de qualquer culto. Essa vedação compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos.

A imunidade dos templos é só de impostos, não abrangendo as contribuições sociais. Com isso, estão imunes do imposto de renda e do IPTU mas estão sujeitos à CPMF. A decisão nº 39 da Receita Federal (DOU de 29-10-98) esclarece que as igrejas podem remunerar seus dirigentes e religiosos, bem como enviar ajuda a seus missionários a serviço no exterior, sem perder a condição de entidade imune.

Os templos de qualquer culto não estão impedidos de remunerar seus dirigentes porque a sua imunidade não depende de atendimento dos requisitos de lei. O problema é o desvirtuamento da finalidade dos templos. Atualmente há grande número de templos familiares, até pelo sistema de franquias, que sugam até o último níquel dos seguidores do culto, transformando os “proprietários” em empresários do ramo.

A Solução de Consulta nº 4 da 8ª RF (DOU de 04-03-13) decidiu que uma vez caracterizada a entidade como templo de qualquer culto, decorre daí sua imunidade para fins de IRPJ. Incabível qualquer extensão da imunidade (a impostos) a quaisquer contribuições sociais, aqui inclusa a CSLL, rejeitada, ainda, a hipótese de isenção da CSLL com fulcro no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995. Será que há algum templo de culto religioso pagando CSLL? É incrível a quantidade de templos familiares existentes no Brasil, muitos por franquias. A decisão abrange a igreja católica?

A Solução de Divergência COSIT nº 39 (DOU de 03-02-14), que tem efeito de ato normativo, diz que o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, não autoriza estender à CSLL a imunidade prevista para o IRPJ. Vide no mesmo sentido o ADI nº 2, de 24-04-14.

Considera-se templo de qualquer culto, para fins da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea b, da Constituição Federal, a entidade por intermédio da qual se concretiza o direito constitucional ao livre exercício dos cultos religiosos e se exercita a liberdade de crença (ADI nº 2 no DOU de 07-04-15).

## ENTIDADES ISENTAS

A Lei nº 9.532/97 regulou inteiramente a isenção do imposto de renda das pessoas jurídicas sem fins lucrativos tais como sociedades beneficentes, fundações, associações e sindicatos. O RIR/99 cuida da isenção dessas entidades no art. 174. As fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público são imunes enquanto as demais fundações não têm imunidade mas podem ser isentas, desde que cumpram as condições exigidas para a isenção. As entidades sindicais dos trabalhadores também têm imunidade de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços enquanto as entidades sindicais patronais não têm imunidade mas podem gozar de isenção.

As entidades isentas podem ser fechadas ou abertas, isto é, podem ser criadas para atender aos interesses de determinado grupo de pessoas mas nem por isso perdem a isenção. A entidade é isenta do imposto de renda da pessoa jurídica e da

contribuição social sobre o lucro, desde que observem cumulativamente as condições fixadas no art. 15 da Lei nº 9.532, de 10-12-97, que são:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, declaração de rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

A vedação para não remunerar os dirigentes não alcança a hipótese de remuneração de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício, pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e pelas Organizações Sociais (OS), desde que a remuneração não seja superior, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal (art. 34 da Lei nº 10.637/02).

O § 3º do art. 12 da lei nº 9.532/97, com nova redação dada pelo art. 10 da lei nº 9.718/98, dispõe que considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. A redação anterior mandava aplicar o superávit integralmente no ativo imobilizado, fato que inviabilizava qualquer entidade.

O § 4º do art. 15 da lei nº 9.532/97 veio obrigar a existência, nos estatutos de entidades isentas, de cláusula assegurando a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público. Esse parágrafo foi revogado pelo art. 18 da lei nº 9.718/98.

Aquela cláusula foi dispensada para as entidades isentas mas continua obrigatória para as entidades imunes. Aquela condição não tinha sentido para as entidades isentas cujo patrimônio é formado com as contribuições dos associados. Na imunidade, principalmente no caso das instituições de educação, o patrimônio é formado com as receitas cobradas pela prestação de serviços que não sofreram a incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

O art. 61 do Código Civil dispõe que dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omisso este, por deliberação dos associados, a instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes. O seu § 1º dispõe que por cláusula do estatuto ou, no seu silêncio, por deliberação dos associados, podem estes, antes da destinação do remanescente referida neste artigo, receber em restituição, atualizado o respectivo valor, as contribuições que tiverem prestado ao patrimônio da associação.

A isenção está restrita ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição

social sobre o lucro. Quando a retenção do imposto de renda na fonte for obrigatória, a entidade isenta terá que efetuar a retenção e recolher o imposto, ainda que por acordo assuma o ônus do tributo. Todas as entidades isentas terão que apresentar a declaração anual em disquete. A IN nº 71, de 18-06-80, que instituiu o formulário de isenção foi revogada pela de nº 28, de 05-03-98, que aprovou o programa gerador para o exercício de 1998, ano-calendário de 1997.

A venda de títulos de sócios usuários e cobrança de taxa de manutenção, por entidade hospitalar isenta do imposto de renda, não acarretam por si sós, a perda do benefício isencional (PN nº 14/75).

O PN nº 162/74 examinou diversos casos quanto à perda ou não da isenção do imposto de renda pelos eventuais lucros em atividades que integram nos objetivos ou finalidades da entidade. Eventual lucro de entidades recreativas ou esportivas, originado de exploração de bar ou restaurante no âmbito de suas dependências e para seus usuários não acarreta a perda da isenção.

Sociedade religiosa que mantém, anexa ao templo, livraria para a venda de livros religiosos, didáticos, discos com temas religiosos e artigos de papelaria, visando à divulgação do Evangelho também não perde a isenção.

O Parecer definiu ainda que a fundação cultural que mantém livraria para a venda de livros a alunos dos cursos por ela mantidos, ou a terceiros, não perde direito à isenção, eis que essa atividade se identifica como meio de realização de seus fins.

A decisão nº 57 da 8ª RF (DOU de 17-05-99) diz que a edição de livros por parte de entidades isentas, em virtude de se tratar de atividade de industrialização, acarreta a perda do benefício. Essa decisão contraria o PN nº 162/74. A edição de muitos livros culturais com base na lei de incentivo à cultura, por outro lado, é feita pelas fundações ou outras entidades sem fins lucrativos que gozam de isenção do imposto de renda.

A entidade de caráter recreativo que efetuar venda de terreno de sua propriedade através de loteamento, ou que esse beneficie, mesmo que indiretamente, da exploração desta atividade econômica, perderá o direito ao benefício fiscal que até então a favoreceu, em virtude da prática de atividade comercial incompatível com suas finalidades institucionais (Solução de Consulta nº 27 da 9ª RF no DOU de 10-03-03).

**Entidades fechadas de previdência privada.** Com aprovação do Parecer pelo Ministro da Fazenda (DOU de 27-02-13), o AD nº 2 (DOU de 01-03-13) da PGFN dispensa a apresentação de contestação ou recursos e autoriza a desistência dos já interpostos, nas ações judiciais que fixam o entendimento de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "c", da CF alcança as entidades fechadas de previdência privada quando apenas a patrocinadora é responsável pelas contribuições, não havendo contribuições dos beneficiários.

## ENTIDADES ESPORTIVAS PROFISSIONAIS

A Solução de Consulta nº 249 da 6ª RF (DOU de 19-10-06) diz que as entidades dedicadas à prática desportiva, de caráter profissional, não se qualificam como entidades imunes ou isentas, não existindo autorização legal para exclusão de suas receitas da base de cálculo do PIS e da COFINS e não gozam de isenção do IRPJ e da CSLL.

O art. 18 da Lei nº 9.532, de 1997, revogou a isenção do imposto de renda concedida para as entidades que se dediquem as atividades de prática desportiva, de cará-

ter profissional, e de administração do desporto.

A Lei nº 9.615, de 1998, que instituiu normas gerais sobre o desporto, dispõe em seu art. 27:

Art. 27. As atividades relacionadas a competições de atletas profissionais são privativas de:

- I - sociedades civis de fins econômicos;
- II - sociedades comerciais admitidas na legislação em vigor;
- III - entidades de prática desportiva que constituírem sociedade comercial para administração das atividades de que trata este artigo.

Parágrafo único. As entidades de que tratam os incisos I, II e III que infringirem qualquer dispositivo desta Lei terão suas atividades suspensas, enquanto perdurar a violação.

O art. 94 daquela Lei dispõe que as entidades desportivas praticantes ou participantes de competições de atletas profissionais terão o prazo de dois anos para se adaptar ao disposto no art. 27.

## **DESVIRTUAMENTO DA ATIVIDADE**

Inúmeras entidades isentas e até imunes de tributos estão desvirtuando suas atividades e que merecem fiscalização da Receita Federal. Os jornais noticiam com destaques dizendo oferta de crédito consignado via entidades sem fins lucrativos cria situação tributária nebulosa. Associações conquistam espaço e passam a concorrer com bancos.

Muitos espertalhões elegem o trabalho nas associações como meio de vida para enriquecimento, criando empresas com fins lucrativos misturadas a entidades isentas de tributos. A criação de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e de Organizações Sociais (OS), cujos dirigentes podem ser remunerados até o limite da maior remuneração de servidores do Poder Executivo Federal, está atraindo pessoas que nada tem de interesse público.

A criação de ONG (Organização Não Governamental) também está proliferando porque a maioria recebe milhões de Reais provenientes da arrecadação de impostos. A utilização dos recursos recebidos nem sempre é comprovada.

Os jornais têm noticiado que uma emissora de TV pertencente a uma fundação pública tem aumentado a verba publicitária em centenas de milhões de Reais. Assistindo tal emissora, nos intervalos comerciais, são feitas propagandas de todo tipo de mercadorias que nada tem de apoio cultural. Será que abriu mão da imunidade tributária?

O Jornal O Estado de São Paulo de 20-11-08 publicou extenso trabalho de integrante do Conselho Curador da Fundação Padre Anchieta (TV Cultura de São Paulo) com o Título "Publicidade em TV pública". O articulista diz que a partir de janeiro de 2009, a TV Cultura vai suprimir da sua faixa de programação infantil, de onze horas diárias, todos os anúncios comerciais. Em outro trecho diz que em alguns horários, como no final da noite, os intervalos da Cultura às vezes se parecem com intervalos de um canal comercial, citando Record e SBT.

O DOU de 22-10-09 publicou longo Parecer da Consultoria Jurídica do Ministério das Comunicações, envolvendo a Fundação Padre Anchieta, dizendo que a televisão educativa, sem finalidade de lucros, pode veicular publicidade institucional mas não pode veicular anúncios de produtos e serviços porque o art. 13 do Decreto-lei nº 236, de 1967, foi recepcionado pela atual Constituição Federal. O parágrafo único daquele artigo dispõe:

Parágrafo único. A televisão educativa não tem caráter comercial, sendo vedada a transmissão de qualquer propaganda, direta ou indiretamente, bem como o patrocínio dos programas transmitidos, mesmo que nenhuma propaganda seja feita através dos mesmos.

O advogado-geral da União deixou de emitir pronunciamento sobre a recepção do Decreto-lei nº 236, de 1967, pela Constituição. A televisão educativa sem fins de lucro que veicular propaganda de produtos ou serviços, para efeitos tributários perde a imunidade, ainda que o art. 13 do Decreto-lei nº 236, de 1967, não tenha sido recepcionado pela atual Constituição.

## **INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO**

O art. 150 da Constituição Federal concede imunidade de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das instituições de educação sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. O art. 14 do CTN fixa as condições para o gozo da imunidade e que foi recepcionado pela atual Constituição mas o art. 12 da Lei nº 9.532/97 fixou outras condições antes inexistentes. Com isso, as decisões administrativas e judiciais anteriores nem sempre continuam válidas a partir de 01-01-98.

As novas condições fixadas pelo art. 12 da Lei nº 9.532/97 não são inconstitucionais porque o art. 150 da Constituição não exige que as condições sejam fixadas por lei complementar. Seria inconstitucional se a condição fixada fosse impossível de ser cumprida. A inconstitucionalidade pode estar no § 1º onde dispõe que não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. Essa questão será comentada no item de rendimentos de aplicações financeiras.

O art. 18 da Lei nº 12.868, de 2013, acresceu três parágrafos ao art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, permitindo pagar remuneração aos diretores não estatutários com vínculo empregatício e aos dirigentes estatutários, estes com restrições.

Uma das condições fixadas para o gozo da imunidade das instituições de educação é a de assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público. O STF já tinha decidido no RE nº 108.737-4-SP (DJU de 27-10-89) que se ao retirar-se, pode o sócio receber a sua cota acrescida não apenas do resultado da aplicação monetária, mas também de parcela correspondente a lucros, não há como reconhecer à entidade privada de educação o benefício da imunidade tributária.

A legislação anterior não vedava que na extinção de entidade de educação o patrimônio fosse revertido para os sócios. Com isso, os sócios acumulavam patrimônio sem pagamento de imposto.

Não perde o direito ao gozo da imunidade a instituição de educação que, em determinado exercício, apresentar superávit em suas contas e aplicar o referido resultado, integralmente, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais, conforme dispõe o art. 13 da IN nº 113, de 21-09-98, com nova redação dada pela IN nº 133 de 13-11-98.

A IN nº 113, de 21-09-98, expedida com base nos arts. 12 a 14 da Lei nº 9.532, de 10-12-97, dispõe sobre as obrigações de natureza tributária das instituições de educação, assim consideradas as de ensino pré-escolar, fundamental, médio e superior. O art. 1º dispõe que essas instituições, atendidas as condições referidas nesta Instrução Normativa, poderão usufruir da imunidade relativa a seu patrimônio, renda e serviços, não se lhes aplicando a hipótese de isenção.

O art. 2º da Instrução dispõe que considera-se imune a instituição de educação que preste os serviços, referidos no artigo anterior, à população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. Uma escola de ensino pré-escolar ou de primeiro grau, mantida por empresa industrial ou agropecuária, não põe os serviços à população em geral mas só para os filhos dos seus funcionários. O mesmo acontece com determinados tipos de ensino técnico que são mantidos por entidades de classes empresariais. Essas instituições não têm imunidade porque não prestam serviços à população em geral mas podem gozar de isenção.

O art. 6º da Instrução dispõe que a instituição imune deve manter escrituração completa de suas receitas e despesas nos livros Diário e Razão. O art. 12 impõe outros requisitos que fogem da competência da Receita Federal tais como elaborar e publicar, em cada exercício social, demonstrações financeiras certificadas por auditores independentes, com o parecer do conselho fiscal ou órgão similar, e comprovar a destinação, para as despesas com pessoal docente e técnico-administrativo, incluídos os encargos e benefícios sociais, de pelo menos 60% da receita das mensalidades escolares proveniente da instituição mantida.

O art. 10 da instrução dispõe que a instituição imune deve assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público. Os seus §§ 1º e 2º esclarecem que a cláusula da destinação obrigatória aplica-se, exclusivamente, à parcela do patrimônio adquirido a partir de 01-01-98.

Para os bens e direitos adquiridos até 31-12-97 aplica-se a cláusula estatutária vigente naquela data ou em sua falta o art. 61 do Código Civil. Com isso, se a cláusula do estatuto dizia que na extinção da entidade os bens seriam distribuídos para os sócios, essa destinação ficou assegurada como direito adquirido. Na falta daquela cláusula, os bens irão para outra entidade semelhante na forma do art. 61 do Código Civil.

A proibição de remunerar dirigentes não alcança os cargos de Reitor e de Vice-Reitor de fundação universitária instituída por lei municipal, que têm funções apenas administrativas e gerenciais. O poder de decisão, inclusive quanto à destinação de recursos e assunção de obrigações, está nas mãos do Conselho Curador, ao qual são submetidas a proposta e a execução orçamentária da entidade (ac. nº 108-06.234/00 no DOU de 14-11-00 e ac. nº 101-94.610/2004 no DOU de 20-08-04).

O pagamento regular de salários aos dirigentes de instituição de educação, sem fins lucrativos, que comprovadamente prestam serviços de orientação pedagógica, ensino, administração de colégios, tesouraria e contabilidade, não configura infração ao disposto no artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional (ac. nº 103-21.909/

2005 no DOU de 07-07-05).

O pagamento regular, aos dirigentes, de salários e gratificações a que fazem jus como integrantes do corpo docente da universidade, de acordo com o plano de carreira do magistério, em iguais condições com os demais professores que não exercem cargo de direção, não se identificam como distribuição velada de patrimônio, em nada importando que, enquanto exercendo as funções de reitor, pró-reitor, e assemelhadas, sejam dispensados da atividade de docência (ac. nº 101-95.505/2006 no DOU de 22-11-06).

O 2º C.C. decidiu que provando o Fisco que a entidade educacional imune distribui lucros de forma disfarçada a outras empresas, deve a imunidade ser suspensa, e, em consequência, serem cobrados os tributos que deixaram de ser recolhidos. Recurso voluntário a que se nega provimento (ac. nº 204-00.211/2005 no DOU de 28-03-06).

## **UNIVERSIDADE PARA TODOS - PROUNI**

A Lei nº 11.096, de 13-01-05, instituiu o Programa Universidade para todos - PROUNI, destinado à concessão de bolsas de estudo integrais ou parciais pelas instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos. A instituição que aderir ao PROUNI ficará isenta do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Essa lei foi regulamentada pelo Decreto nº 5.493 de 18-07-05.

A IN nº 1.394, de 12-09-13, disciplinou a isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS das instituições de ensino superior que aderirem ao PROUNI (Programa Universidade para Todos).

## **INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL**

O art. 150 da Constituição Federal veda instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. O art. 14 do CTN fixou os requisitos mas o art. 12 da Lei nº 9.532/97 fixou outras condições. Vide as condições transcritas no item de entidades isentas.

Enquadram-se como entidades de assistência social os orfanatos de menores, os asilos de velhos, as santas casas de misericórdia e outras entidades que atendem pessoas carentes de recursos financeiros. Não estão enquadradas como imunes as entidades que abrigam os velhos só mediante remuneração.

O art. 2º do Decreto nº 2.536, de 06-04-98, dispõe que considera-se entidade beneficente de assistência social, para os fins deste Decreto, a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atue no sentido de:

- I - proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice;
- II - amparar crianças e adolescentes carentes;
- III - promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiências;
- IV - promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;
- V - promover a integração ao mercado de trabalho.

O STF editou a Súmula nº 730 dispondo que a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, C, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver

contribuição dos beneficiários.

Com base na Súmula 730 do STF, o CARF decidiu que constatado que a Recorrente cobra de seus beneficiários contribuições mensais, não há que reconhecer a chamada imunidade no caso em análise, conforme entendimento consolidado do STF (ac. 1201-00.544 no DOU de 10-11-11).

A ementa da Solução de Consulta nº 22 da 1ª RF (DOU de 14-06-06) diz que por desvio de finalidade a participação societária em pessoa jurídica que atue com fins econômicos por parte de pessoa jurídica imune ao imposto de renda implica perda do benefício fiscal.

A decisão não tem base legal porque a participação societária em pessoa jurídica com fins econômicos nem sempre é desvio de finalidade mas pode ser a única fonte de receitas para a prática de assistência social. Até a poucos anos atrás, uma das maiores fabricantes de bebidas era controlada por uma fundação de assistência social, sendo sua maior fonte de receitas.

Inúmeras pessoas físicas que não têm herdeiros deixam testamento para que imóveis e ações de companhias de capital aberto passem para as santas casas beneficentes após a morte. Um dos exemplos é a Santa Casa de São Paulo que mantém os serviços de assistência social com rendimentos de aluguéis e dividendos .

O acerto está com a Solução de Consulta nº 217 da 9ª RF (DOU de 04-08-06) cuja ementa diz que a receita auferida por instituição de assistência social, oriunda de aluguel de imóvel, não será tributada pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em face da imunidade que gozam essas entidades, uma vez que esse rendimento relaciona-se com suas finalidades essenciais, não caracterizando ato de natureza econômico-financeira, e desde que a renda assim auferida seja integralmente aplicada nas suas atividades fins.

## **ENTIDADE FILANTRÓPICA OU DE UTILIDADE PÚBLICA**

O reconhecimento como entidade filantrópica ou de utilidade pública não tem relação com a imunidade ou isenção de impostos. O reconhecimento é necessário para recebimento de subsídios públicos. Um orfanato de menores não reconhecido de utilidade pública não recebe verba pública mas é imune do imposto de renda sobre o patrimônio e a renda, desde que observe os requisitos da lei.

Na esfera federal, o reconhecimento como entidade de utilidade pública é feito através do Ministério da Justiça e não do Ministério da Fazenda como muitos supõem. O Decreto nº 2.536, de 06-04-98, que disciplinou a concessão do certificado de entidade de fins filantrópicos, enumera em seu art. 3º os requisitos que a entidade beneficente de assistência social deve observar cumulativamente. Uma das condições é aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% da receita total da entidade, cujo montante nunca poderá ser inferior à isenção de contribuições sociais usufruída.

O reconhecimento de utilidade pública era muito importante na época em que as doações eram dedutíveis na determinação do imposto devido na declaração de rendimentos das pessoas físicas. Somente as doações feitas para instituições filantrópicas reconhecidas de utilidade pública pela União, Estado ou Distrito Federal eram dedutíveis. Essas doações não são dedutíveis a partir de 01-01-96.

## RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS

As entidades isentas do imposto de renda da pessoa jurídica, por não terem finalidade de lucro, não gozam de isenção do imposto incidente na fonte sobre os rendimentos ou ganhos de capital decorrentes de aplicações de renda fixa ou variável. A incidência do imposto de renda como tributação exclusiva e definitiva na fonte vem de longa data, estando reproduzida no art. 773, II, do RIR/99.

Os rendimentos produzidos, a partir de 01-01-05, por aplicações de renda fixa estão sujeitos à retenção do imposto pelas alíquotas decrescentes de 22,5% a 15% na ordem inversa do aumento dos prazos de aplicação.

As instituições financeiras que não fizerem a retenção e o recolhimento do imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos de aplicação financeira de renda fixa poderão ser responsabilizadas pela omissão. Isso porque a falta de retenção do imposto não desobriga o recolhimento, conforme dispõe o art. 722 do RIR/99. As entidades imunes que não se conformarem com a tributação terão que tomar medida judicial, especialmente mandado de segurança. O STF concedeu medida liminar na ADIn nº 1.758-4 (DJU de 28-04-98) decidindo que a expressão *inclusive pessoa jurídica imune* que consta no art. 28 da Lei nº 9.532/97 não alcança as pessoas públicas que gozam de imunidade recíproca, tais como União, Estados e Municípios. Com isso, essas pessoas jurídicas de direito público continuam não sofrendo a tributação sobre os rendimentos de aplicações financeiras.

Na ADIn nº 1.758-4, o STF, por unanimidade, julgou procedente a ação para declarar a inconstitucionalidade da expressão “inclusive pessoa jurídica imune” contida no artigo 28 da Lei nº 9.532, de 10-12-97 (DOU de 19-11-04).

O STF concedeu medida liminar na ADIn nº 1.802-3 (DJU de 09-09-98) suspendendo a vigência do § 1º e a alínea f do § 2º do art. 12, art. 13 caput e art. 14 da Lei nº 9.532, de 1997.

O STF, citando várias decisões anteriores, deu provimento ao RE 378.398-0 (DJU de 08-09-03) do Serviço Social do Comércio - SESC/MG, reconhecendo a imunidade da entidade assistencial relativo ao imposto de renda sobre rendimentos de aplicações financeiras. Como a entidade de assistência social encontra-se no art. 150, VI, c, da Constituição, a jurisprudência é aplicável para partidos políticos, fundações públicas, sindicatos dos trabalhadores e instituições de educação imunes.

A Receita Federal entende que os rendimentos de aplicações financeiras não estão abrangidos pela imunidade porque o § 4º do art. 150 da C.F. dispõe:

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

O entendimento da Receita Federal decorre de puro fiscalismo. Os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa estão intimamente relacionados com as finalidades essenciais daquelas entidades imunes de impostos. No regime de grandes inflações, a parcela maior do rendimento financeiro nada mais é do que a atualização do principal. A entidade que deixa de aplicar as sobras de Caixa está descapitalizando o seu patrimônio.

O raciocínio equivocado ou de puro fiscalismo ocorre também com os rendimen-

tos de aluguéis de imóveis mantidos pelas instituições de assistência social tais como asilos ou santa casa. O fisco municipal procura cobrar o IPTU dos imóveis entendendo que os mesmos não estão relacionados com as atividades das instituições quando a sua sobrevivência depende desses rendimentos.

**Parecer PGFN nº 2112/2011 no DOU de 15-12-11.** O Ministro da Fazenda aprovou aquele Parecer que dispensa a apresentação de recursos e a desistência dos já interpostos nas ações judiciais em que se discute a imunidade dos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras pelas entidades de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

## RECEITAS DE ALUGUÉIS

É bastante comum as entidades imunes tais como templos e instituições de assistência social terem imóveis locados que produzem receitas de aluguéis. O § 4º do art. 150 da Constituição dispõe que as imunidades expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

A decisão nº 53 da Receita Federal (DOU de 13-09-00) diz que a imunidade não se estende às rendas provenientes de aluguel, ainda que os rendimentos obtidos revertam em benefício do culto. A consulta é de templo religioso mas a decisão é aplicável para as instituições de assistência social, instituições de educação, partidos políticos e sindicatos de trabalhadores porque tem como fundamento o mesmo dispositivo constitucional, ou seja, o § 4º do art. 150 da CF.

O entendimento da Receita Federal não encontra amparo Constitucional. A Santa Casa de Misericórdia de São Paulo, por exemplo, tem inúmeros imóveis recebidos em doação que estão alugados e rendem aluguéis. Se não fossem as receitas de aluguéis, certamente, a sua assistência social aos carentes seria menos abrangente. Com isso, as receitas de aluguéis são rendas relacionadas com as finalidades essenciais das entidades, na forma do § 4º do art. 150 da CF.

O STF editou a Súmula nº 724 dispondo que ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, C, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. Essa Súmula serve de fundamento para a imunidade dos aluguéis em relação ao imposto de renda.

## PIS/PASEP

A contribuição para o PIS/PASEP, instituída pelas Leis Complementares nºs 7 e 8 de 1970, teve como base de cálculo a folha de salários das entidades sem fins lucrativos e a alíquota era de 1%. O Decreto-lei nº 2.445/88 que foi suspenso, em 1995, por inconstitucionalidade tinha como base de cálculo a folha de salários e a alíquota era de 1%.

Com a suspensão do Decreto-lei nº 2.445/88 por inconstitucionalidade, foi editada a Medida Provisória nº 1.212, de 28-11-95, que após 37 reedições foi convertida na Lei nº 9.715, de 25-11-98, que também tinha como base de cálculo a folha de salários e alíquota de 1%.

A MP nº 2.158-35, de 24-08-01, atualmente em vigor, em seu art. 13, relaciona as

entidades sem fins lucrativos, sujeitas ao pagamento da contribuição para o PIS/PASEP calculada sobre a folha de salários à alíquota de 1%:

- I - templos de qualquer culto;
- II - partidos políticos;
- III - instituições de educação e de assistência social;
- IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações sem fins lucrativos;
- V - sindicatos, federações e confederações;
- VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
- VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
- VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
- IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais;
- X - Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas.

A Solução de Consulta nº 199 da 6ª RF (DOU de 23-09-05) diz que estão sujeitas ao pagamento da contribuição para o PIS as receitas que não são próprias dos objetivos sociais da entidade, recebidas por associação civil de direito privado, sem fins lucrativos.

A decisão não tem amparo legal. O art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, não deixa qualquer dúvida, a contribuição para o PIS das entidades sem fins lucrativos, isentas do IRPJ, tem como base de cálculo exclusivamente a folha de salários. Enquanto estiver isenta do IRPJ, a associação não está sujeita ao PIS calculado sobre a receita da prestação de serviços.

## COFINS

Em substituição ao FINSOCIAL, a Lei Complementar nº 70, de 30-12-91, instituiu a contribuição social para financiamento da seguridade social – COFINS com alíquota de 2%, devida pelas pessoas jurídicas em geral, inclusive as isentas ou imunes do imposto de renda. Tanto isso é verdade que o art. 6º deu isenção expressa para as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

O art. 2º da LC nº 70/91 dispunha que a COFINS incidiria sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Com isso, as entidades sem fins lucrativos que tinham faturamento estavam sujeitas ao pagamento da COFINS. Isso ocorria, por exemplo, com as instituições de educação sem fins lucrativos que tinham receita bruta da venda de serviços de ensino.

A Receita Federal definiu através do PN nº 5, de 22-04-92, que não incide a COFINS sobre as receitas das associações, dos sindicatos, das federações e confederações, das organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas, destinadas ao custeio de suas atividades essenciais e fixadas por lei, assembléia ou estatuto. O Parecer concluiu que a hipótese dessas entidades era a de não-incidência por ausência de faturamento.

Se a pessoa jurídica isenta ou imune do imposto de renda tivesse receita bruta considerada como faturamento, a COFINS seria devida sobre essa base de cálculo.

Assim, por exemplo, uma associação esportiva que tivesse lanchonete, a COFINS seria devida sobre essa receita.

A confusão veio com a Lei nº 9.718, de 27-11-98, que em seu art. 3º definiu o faturamento como sendo a receita bruta e esta como sendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. A Receita Federal subverteu totalmente o conceito ou a definição de faturamento e receita bruta. Isso porque, os rendimentos de aplicações financeiras, por exemplo, jamais integraram o faturamento ou a receita bruta.

A Lei nº 9.718/98, que além de ampliar a base de cálculo, aumentou de 2% para 3% a alíquota da COFINS, teve aplicação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01-02-99. Com isso, a partir daquela data, as pessoas jurídicas sem fins lucrativos passaram a ser contribuintes da COFINS sobre a totalidade da receita, inclusive sobre rendimentos de aplicações financeiras.

A MP reeditada com o nº 2.158-35, de 24-08-01, no seu art. 14 dispõe que em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01-02-99, são isentas da COFINS as receitas relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13, cuja relação foi transcrita quando tratamos da contribuição para o PIS/PASEP. Note-se que o art. 14 deu efeito retroativo a 01-02-99.

As instituições de educação que estavam sujeitas ao pagamento da COFINS sobre as receitas das mensalidades dos alunos, até os fatos geradores de 31-01-99, estão isentas a partir de 01-02-99.

A Solução de Consulta nº 5 da COSIT (DOU de 16-05-02) diz que a COFINS não incide sobre as receitas relativas às atividades próprias das federações, tais como as receitas auferidas com contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento de seus objetivos. A COFINS incide, à alíquota de 3%, sobre as receitas de caráter contraprestacional auferidas pelas federações, tais como as receitas financeiras e as provenientes da prestação de serviços e/ou venda de mercadorias, ainda que a seus associados.

Várias Superintendências Regionais da Receita Federal tem solucionado consultas formuladas por entidades sem fins lucrativos dizendo que incide a COFINS sobre as receitas de aluguéis, comissões, da venda de artesanatos, livros, camisas, vídeos etc. Vide as Soluções de Consultas nºs 6 no DOU de 09-02-04, 179 no DOU de 18-06-04 e 262 a 265 no DOU de 28-09-04.

As pessoas jurídicas sem fins de lucro, isentas do IRPJ e CSLL mas que não têm imunidade de impostos, estão enquadradas no regime não-cumulativo de COFINS. O Decreto nº 5.442, de 2005, reduziu a zero as alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo daquelas contribuições.

O DOU de 24-09-01 publicou inúmeros acórdãos da 2ª Câmara da CSRF com a seguinte ementa:

A imunidade e a isenção prevista em lei para entidades criadas pelo estado, no interesse da coletividade, não ampara as atividades de natureza comercial que extrapolam seus objetivos sociais instituídos nos seus atos constitutivos – COFINS – Entidade assistencial sem fins lucrativos que exerce atividade de natureza co-

mercial privada, sujeita-se ao recolhimento da contribuição sobre o faturamento gerado por essa atividade específica.

Todos os processos estão em nome de Serviço Social da Indústria (SESI) e os recursos voluntários foram providos pelo 2º Conselho de Contribuintes. A Fazenda Nacional recorreu e teve decisão favorável pelo voto de qualidade, isto é, quatro votos a favor do contribuinte e cinco a favor da União.

Entendemos que o acerto está com os conselheiros vencidos da CSRF porque não foi questionado que o SESI não seja uma entidade de assistência social sem fins lucrativos na forma do art. 150, VI, c, e § 7º do art. 195 da CF. A imunidade do § 7º do art. 195 da CF é subjetiva e não objetiva, isto é, a imunidade é da entidade e não de determinadas operações. O fisco, certamente, não apurou compra e venda de mercadorias com fins de lucro. Se, por exemplo, o SESI mantém um estabelecimento de ensino industrial e vende os produtos fabricados pelos alunos, a operação não teve finalidade comercial, porque o custo é maior que a receita.

Inúmeros orfanatos vendem mercadorias produzidas pelos internos ou até doadas pela população. Essa receita não está sujeita ao pagamento de COFINS e PIS, por não ser resultado de atividade comercial com finalidade de lucro, e a entidade de assistência social tem imunidade subjetiva da COFINS.

Nos DOU dos dias 16-06-03 e 24-06-03 estão publicados inúmeros acórdãos da 2ª Turma da CSRF dando provimento aos recursos especiais do SESI, dizendo que a venda de medicamentos e de cestas básicas de alimentação estão, conforme art. 4º do Regulamento do SESI, dentre seus objetivos institucionais, desde que a receita de tais vendas seja aplicada integralmente em seus objetivos sociais, o que de acordo com os autos, é inconteste.

O STF decidiu que eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição (RE 144.900/SP no DJ de 26-09-97).

Se a COFINS fosse imposto, não havia dúvida de que a comercialização de bens enquadrados dentre os objetivos da instituição beneficente está abrangida pela imunidade. Isso porque o Plenário do STF decidiu que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição abrange o ICMS sobre comercialização de bens produzidos por instituições beneficentes (RE nº 324.199-1 no DJU de 07-10-03).

As receitas relativas às atividades próprias das entidades sem finalidade de lucro estão isentas de COFINS. Inúmeras entidades têm receitas da prestação de serviços remunerados. Uma associação da indústria de construção civil, de máquinas, de brinquedos etc. ao prestar serviço de elaboração de parecer técnico para uma empresa associada, entendemos que a receita enquadra-se como da atividade, isenta de COFINS. Se o serviço é prestado para não associada, a receita tem incidência de COFINS por não ser da atividade própria.

O § 7º do art. 195 da Constituição Federal dispõe que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. A Constituição usa a palavra isentas quando deveria dizer imunes. Qual o motivo da dispensa de pagamento da COFINS somente para as entidades beneficentes de assistência social? A imunidade decorre da própria

atividade dessas entidades, ou seja, a prestação gratuita de serviços assistenciais que os três níveis de poderes públicos devem prestar com recursos de COFINS. Com isso, as santas casas de misericórdia, os orfanatos, os asilos etc. que prestam serviços gratuitos de assistência social são imunes da COFINS.

A lei ordinária ampliou absurdamente a isenção para as entidades que não praticam qualquer assistência social gratuita mas, pelo contrário, seus empregados utilizam os serviços prestados com recursos da COFINS. Uma entidade de lazer, por exemplo, um clube recreativo com dezenas ou centenas de empregados tem isenção de COFINS mas os seus empregados usufruem os benefícios proporcionados com recursos de COFINS.

O 2º C.C., pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário no ac. nº 203-09.341/2003 (DOU de 09-09-04) dizendo que os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional, estão incluídos no rol de contribuintes da COFINS pelos art. 11, letra “d”, e 15, I da Lei nº 8.212/91. A recorrente foi a Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo.

**Instituições de educação.** A ementa da Solução de Divergência nº 3 da COSIT (DOU de 18-02-08) diz que somente as receitas auferidas pelas instituições educacionais que gozam da imunidade estabelecida pela Lei nº 9.532, de 1997, relativas às atividades que lhe são próprias, conforme comando do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, e que não impliquem em nenhuma contraprestação, são refratárias à COFINS e ao PIS. As demais receitas, tais como aquelas relacionadas com mensalidades e matrículas devidas pelos cursos que essas corriqueiramente oferecem ou venham a oferecer, isto é, que impliquem em contraprestação, estão ao alcance da tributação de PIS e COFINS.

O acerto estava com a Solução de Consulta reformada. Por atividades próprias das instituições de educação entende-se tanto os cursos regulares reconhecidos pelo Ministério da Educação como os cursos esporádicos de especialização como de reciclagem. A cobrança de mensalidade caracteriza contraprestação de serviços, tanto no curso regular como no esporádico.

O STF vai mais longe em suas decisões dizendo que imóvel de entidade imune, alugado para terceiro, tem imunidade de IPTU. A receita de aluguel daquele imóvel é imune de imposto de renda. O 2º Conselho de Contribuintes decidiu pelo ac. nº 201-80.173/2007 (DOU de 18-02-08) que escolas sem fins lucrativos estão isentas do recolhimento da COFINS sobre a sua atividade própria. Deve-se entender como atividade própria todos os valores que são aplicados no desenvolvimento da atividade da entidade sem fins lucrativos.

O STJ decidiu em recurso repetitivo que há isenção da COFINS nas mensalidades pagas pelos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos (REsp 1.353.111-RS no DJe de 18-12-15).

**Lei nº 13.353 de 2016.** Essa Lei alterou a LC nº 70 de 1991 para conceder isenção de COFINS para a Academia Brasileira de Letras, a Associação Brasileira de Imprensa e o Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro.

Aquela Lei concedeu para essas entidades a isenção da contribuição para o PIS/PASEP calculada com base na folha de salários.

## CSLL

A imunidade prevista no inciso VI do art. 150 da Constituição é só de impostos, não estando abrangidas as contribuições sociais de seguridade social como PIS/PASEP, COFINS e CSLL. O art. 195 da Constituição concedeu imunidade das contribuições de seguridade social somente para as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

A Lei nº 7.689/88 que instituiu a contribuição social sobre os lucros dispõe em seu art. 4º que são contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária, sem que tenha concedido qualquer isenção. A Receita Federal expediu o ADN nº 17, de 30-11-90, esclarecendo que a CSLL não é devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como fundações, associações e sindicatos.

O § 1º do art. 15 da Lei nº 9.532/97 veio dispor que as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis sem fins lucrativos estão isentas da CSLL.

## ENTIDADES DOMICILIADAS NO EXTERIOR

As entidades sem fins lucrativos domiciliadas no exterior não gozam de imunidade ou isenção do imposto de renda na fonte incidente na remessa de rendimentos produzidos no Brasil. A imunidade do art. 150 da Constituição está restrita às pessoas jurídicas domiciliadas no País. Tanto isso é verdade que o art. 688 do RIR/99 só concede isenção do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos auferidos no Brasil pelos governos estrangeiros quando houver reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos auferidos em seus países pelo governo brasileiro.

A pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, domiciliada no exterior, qualquer que seja o objeto ou a finalidade, não goza do benefício da isenção do imposto de renda na fonte. A isenção é concedida exclusivamente para as pessoas jurídicas sem fins lucrativos domiciliadas no Brasil. A legislação impõe várias condições a serem cumpridas cumulativamente para o gozo da isenção do imposto de renda, cuja observância é impossível para as entidades domiciliadas no exterior. Um dos requisitos impossível de ser cumprido é o da entrega da declaração anual de rendimentos para a Receita Federal.

O PN nº 105/74 definiu que as entidades domiciliadas no exterior não se beneficiam da isenção do art. 25 do RIR (atual art. 174), ressalvada a previsão de caráter positivo constante de tratado ou convenção entre o Brasil e o país de domicílio da beneficiária. Aplicação dos arts. 33, a, e 292 do RIR. O art. 292 dispunha sobre a incidência do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos auferidos pelos domiciliados no exterior.

O imposto de renda na fonte sobre a remessa de rendimentos para o exterior não terá dispensa, ainda que a pessoa jurídica remetente tenha imunidade ou isenção do imposto de renda sobre suas rendas e assumo o ônus do tributo por cláusula contratual. Isso porque o art. 123 do CTN dispõe o seguinte:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas

à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

O ônus do imposto de renda na fonte, por lei, é do beneficiário do rendimento. Com isso, a entidade imune ou isenta se assumir o ônus por cláusula contratual não fica desobrigada do recolhimento porque a imunidade ou isenção somente abrange a sua renda. A Portaria nº 164, de 28-03-88, que deu isenção do imposto de renda na fonte sobre as remessas de juros devidos a residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de operações de empréstimos, quando o ônus tributário tenha sido assumido por pessoa jurídica de direito público interno foi revogada expressamente pelo art. 4º da Portaria nº 70 de 31-03-97. Isso prova que nem o poder público fica desobrigado de recolher o imposto de renda cujo ônus foi assumido.

A Receita Federal decidiu, em resposta a uma consulta, que os rendimentos pagos, empregados ou remetidos a residentes no exterior estão sujeitos ao imposto de renda na fonte à alíquota de 15%, independentemente de a fonte pagadora ser pessoa jurídica isenta, ainda que assuma o ônus do imposto (decisão nº 96 no DOU de 14-07-98, p. 19).

## **SUSPENSÃO DE ISENÇÃO OU IMUNIDADE**

Os arts. 123 a 125 do Decreto nº 7.574, de 2011, consolidaram a legislação que regula os processos de suspensão da imunidade e da isenção de tributos.

A isenção das entidades sem fins lucrativos e a imunidade das instituições de educação ou de assistência social podem ser suspensas pela Receita Federal caso haja inobservância das condições fixadas em lei para o gozo da isenção ou imunidade. As condições estão fixadas no art. 14 do CTN e no art. 12 da lei nº 9.532/97. O art. 32 da lei nº 9.430/96 dispõe sobre os procedimentos de fiscalização para suspensão da imunidade e da isenção.

A Portaria SRF nº 1.398, de 12-12-02, definiu que nos procedimentos fiscais de competência de Delegacia da Receita Federal de Fiscalização (Defic), de que decorrer suspensão de imunidade tributária em virtude de falta de observância de requisitos legais, procedida em conformidade com o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, o ato declaratório suspensivo do benefício, de que trata o § 3º desse artigo, será de competência do Delegado da Defic.

A autoridade competente para suspender a imunidade das instituições de assistência social é o Delegado da Receita Federal (Ac. CSR/01-0.200/81). A legislação que rege a matéria não contempla cassação da imunidade pela auditoria fiscal. Negado provimento ao recurso de ofício (ac. do 1º C.C. nº 101-93.465/2001 no DOU de 02-01-01). A decisão da 2ª instância confirmou a decisão favorável da 1ª instância ao contribuinte.

O 1º C.C. decidiu que a não observância, por parte do fisco, do art. 32 da Lei nº 9.430/96, que condiciona a atividade de lançamento ao prévio e regular processo de suspensão da imunidade é vício insanável que contamina o auto de infração. Por unanimidade de votos, declarar nulo o lançamento (não expedido ato declaratório da imunidade) (ac. nº 101-93.762/02 no DOU de 12-06-02).

O 1º C.C., por unanimidade de votos, acatou a preliminar de nulidade do auto de infração, levantada de ofício pelo relator, face a inobservância da emissão do ato declaratório suspensivo da imunidade tributária, requerido na Lei nº 9.430/96 (ac. nº 102-45.929/2003 no DOU de 30-07-03).

O ADN nº 17, de 15-06-99, esclarece que o julgamento, em primeira instância, dos processos administrativos fiscais relativos à imunidade ou à isenção de tributos em que haja manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciação dos Delegados e dos Inspetores da Receita Federal, permanece na esfera de competência dos Delegados da Receita Federal de Julgamento.

Uma fundação estadual que tem emissora de televisão está cada vez mais veiculando publicidade e propaganda comercial pagas que não têm nada de apoio cultural. Conforme noticiário de jornais, a administração afirma que arrumou a casa com equilíbrio financeiro alcançado graças ao aumento das receitas de publicidade.

A veiculação de propaganda comercial paga sem incidência de qualquer tributo representa concorrência desleal. Nesta hipótese não há imunidade de tributos porque o § 3º do art. 150 da CF exclui as receitas relacionadas com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços pelo usuário. Com isso, não há imunidade de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

---

# 36

## INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO DE SOCIEDADES

---

A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (art. 227 da Lei nº 6.404/76). Na incorporação a sociedade incorporada deixa de existir, mas a empresa incorporadora continuará com a sua personalidade jurídica.

A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações (art. 228 da Lei nº 6.404/76). Note-se que, na fusão, todas as sociedades fusionadas se extinguem para dar lugar à formação de nova sociedade com personalidade jurídica distinta daquelas.

A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a cisão (art. 229 da Lei nº 6.404/76).

A cisão de sociedade é figura nova no Direito Brasileiro, tendo surgido com a Lei nº 6.404/76. Pouco trabalho tem sido produzido a respeito e por isso mesmo não é pacífico o entendimento entre os doutrinadores quanto à forma de se proceder à cisão.

O PN CST nº 21/87 definiu, para os efeitos fiscais, que não descaracteriza a cisão o fato de a divisão do patrimônio da pessoa jurídica resultar em composição societária diferente daquela anterior ao evento. Isso significa que, por exemplo, a sociedade X composta dos sócios a, b, c e d poderá ser cindida em sociedade X e Y com qualquer forma de composição dos sócios anteriores, ou seja, a sociedade X poderá ter os sócios a e b e a sociedade Y ter os sócios c e d.

A definição é muito importante para os efeitos do imposto de renda porque se o fato de algum dos sócios não participar da nova sociedade descaracterizasse a figura da cisão, a cisão por desentendimento de sócios, por exemplo, somente poderia ser feita mediante cisão da sociedade em duas outras, com participação de todos os sócios nas duas sociedades e posterior permuta de ações ou quotas de capital. A permuta caracteriza alienação e aquisição para efeito de tributação dos lucros das pessoas físicas.

Se na operação de incorporação, fusão ou cisão tomar parte uma companhia, torna-se necessária a observância do que dispõe a Lei nº 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações. Aqui em nosso estudo trataremos apenas do aspecto fiscal com relação ao imposto de renda.

## VALOR DE INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO

O valor do acervo a ser tomado na incorporação, fusão ou cisão não estava oficialmente definido, entendendo uns que a operação deveria ser obrigatoriamente procedida mediante laudo de avaliação dos bens a preço de mercado, enquanto outros entendiam que a operação poderia ser feita pelo valor apurado em contabilidade, sem qualquer alteração, naturalmente para efeitos fiscais.

A partir de 01-01-96, o art. 21 da Lei nº 9.249/95 veio definir que os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado. O dispositivo legal está redigido nos seguintes termos:

Art. 21. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até 30 dias antes do evento.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionada à base de cálculo do imposto de renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido.

§ 3º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados decorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente.

§ 4º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar a declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

A Coordenação-Geral de Tributação, na Solução de Consulta nº 4 (DOU de 26-04-02), decidiu que não se pode depreender da inteligência do art. 434 do RIR/99 que a companhia, pelo simples fato de ter elaborado laudo de avaliação do ativo, para fins de conferência, esteja obrigada a levar a registro, em sua contabilidade, eventual mais-valia apurada no valor do investimento.

Nas operações de incorporação, fusão ou cisão de sociedade, os arts. 227, 228 e 229 da Lei nº 6.404/76 determinam a nomeação de peritos, na forma do art. 8º, para avaliação do patrimônio líquido. Na maioria das operações as avaliações são efetuadas por peritos mas as contabilizações dos bens são feitas sem alteração de valores. Com isso, os valores dos laudos de avaliações não coincidem com os valores contabilizados.

Com a Solução de Consulta da COSIT, as pessoas jurídicas, para efeitos tributários, poderão contabilizar o acervo líquido da sociedade incorporada com base nos valores contábeis. Por tratar-se de decisão da COSIT e tendo por base a isonomia prevista no inciso II do art. 150 da Constituição, a solução é aplicável para as empresas em geral.

O § 3º do art. 226 da Lei nº 6.404, de 1976, acrescido pela Lei nº 11.638, de 2007, dispõe que nas operações de incorporação, fusão e cisão, realizadas entre partes independentes e vinculados à efetiva transferência de controle, os ativos e passivos da sociedade a ser incorporada ou decorrente de fusão ou cisão serão contabilizados pelo seu valor de mercado.

Aquele § 3º não revogou o art. 21 da Lei nº 9.249, de 1995. Com isso, as sociedades limitadas poderão continuar observando essa lei. Se uma sociedade por ações de capital fechado avaliar os bens pelo valor contábil, na fusão ou incorporação, não há infração tributária.

## EXEMPLO DE INCORPORAÇÃO

Vejamus um exemplo prático de incorporação de empresa efetuada em 30-10-91, onde a sociedade A (incorporada) e a sociedade B (incorporadora) encerram o período-base em 31 de dezembro.

### Situação da sociedade "A" (incorporada) em 30-10-91:

Ativo Circulante	900	Passivo Circulante	250	
Ativo Realizável a Longo Prazo	200	Passivo Exigível		
		a Longo Prazo	130	380
Ativo Permanente		Patrimônio Líquido		
Imobilizado	300	Capital	700	
		Reservas	320	1.020
	<u>1.400</u>			<u>1.400</u>

### Situação da sociedade "B" (incorporadora) em 30-10-91:

Ativo Circulante	1.800	Passivo Circulante	950	
Ativo Realizável a Longo Prazo	350	Passivo Exigível		
Ativo Permanente		a Longo Prazo	120	
Imobilizado	700	Patrimônio Líquido		
		Capital	1.260	
		Reservas	520	1.780
	<u>2.850</u>			<u>2.850</u>

### Situação da sociedade "B" em 30-10-91, após a incorporação:

Ativo Circulante	2.700	Passivo Circulante	1.200	
Ativo Realizável a Longo Prazo	550	Passivo Exigível		
Ativo Permanente		a Longo Prazo	250	
Imobilizado	1.000	Patrimônio Líquido		
		Capital	1.960	
		Reservas	840	2.800
	<u>4.250</u>			<u>4.250</u>

A situação da empresa B em 30-10-91, após a incorporação, poderá apresentar outros valores contábeis. A Lei das Sociedades por Ações manda avaliar, por peritos, o patrimônio líquido das sociedades a serem incorporadas ou fusionadas. Nas sociedades anônimas de capital fechado essa norma legal de avaliação do patrimônio, por peritos, será praticamente letra morta, de vez que, não havendo divergência entre os acionistas da sociedade, a avaliação será sem dúvida mera formalidade.

Se o patrimônio líquido da sociedade incorporadora, após a operação, for maior do que a soma dos patrimônios líquidos das sociedades incorporada e incorporadora, antes do ato da incorporação, sobre a diferença incidirá o tributo.

## **CISÃO DE EMPRESAS**

O 1º C.C. decidiu, estranhamente, pelo Ac. nº 101-83.205/92 (DOU de 16-05-94) que nos casos de cisão de empresas, para os fins da definição das parcelas do patrimônio líquido a serem divididas entre os participantes no capital, e não tendo o laudo de avaliação valor probante é de se admitir para os fins colimados a utilização do valor contábil do patrimônio líquido.

A ementa do acórdão diz ainda que caso haja transferência desfavorável de vantagem para algum sócio ou acionista da cindida, relativamente à parcela do patrimônio líquido atribuída na cisão, estará configurada a distribuição disfarçada de lucros, relativamente à parcela de vantagem eventualmente atribuída.

Dizer que o laudo de avaliação não tem valor probante contraria a legislação fiscal, societária e comercial e também os procedimentos adotados pela Receita Federal. No caso de cisão, por outro lado, o fato de um sócio ter aumento na participação na parcela do patrimônio líquido, enquanto outro sócio tem diminuição, não caracteriza distribuição disfarçada de lucros porque não ocorreu retirada de bens da empresa.

Aquela situação ocorre na cisão porque a empresa poderá ter imóveis ou máquinas cujo valor contábil é bem inferior ao valor de mercado. O sócio que ficar com a parte da empresa cindida que leva esses bens terá diminuição no valor contábil do patrimônio líquido mas não teve diminuição em relação ao valor de mercado. O outro sócio teve aumento no valor contábil do patrimônio líquido mas não teve ganho em relação ao valor de mercado. Na empresa não ocorreu alteração de valores contábeis dos bens para caracterizar distribuição disfarçada de lucros.

## **PARTICIPAÇÃO ANTERIOR NO CAPITAL DA INCORPORADA**

Ocorrendo a hipótese de uma sociedade incorporar outra, de cujo capital aquela já participa, em regra geral, a incorporação é procedida pelo valor do patrimônio líquido correspondente à participação de outros sócios ou acionistas, isto pela simples razão de não ter lógica a incorporadora manter no ativo suas próprias ações ou quotas de capital, provocando inflação de valores no balanço. Todavia, o art. 226, § 1º, da Lei nº 6.404/76, declara que as ações ou quotas do capital da sociedade a ser incorporada que forem de propriedade da companhia incorporadora poderão, conforme dispuser o protocolo de incorporação, ser extintas, ou substituídas por ações em tesouraria da incorporadora, até o limite dos lucros acumulados e reservas, exceto a legal. O § 2º, daquele artigo, estende a regra aos casos de fusão e cisão.

O dispositivo legal acima citado só tem aplicação quando a incorporadora for uma companhia. Alguns, naturalmente, poderão entender que o dispositivo legal se aplica às sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Mas isso não faz nenhuma diferença sob o aspecto fiscal. Essas ações em tesouraria não poderão ser distribuídas gratuitamente porque isso representaria distribuição de rendimentos. Entendemos que na entrega das ações em tesouraria para os acionistas por valor inferior ao nominal ou ao do patrimônio de incorporação, a diferença representa rendimentos distribuídos.

Vejamos o seguinte exemplo:

Situação da sociedade "C" (a ser incorporada):

Ativo Circulante	1.400	Passivo Circulante	1.900
Ativo Realizável a Longo Prazo	300	Passivo Exigível	
Ativo Permanente		a Longo Prazo	400
Imobilizado	1.200	Patrimônio Líquido	
		Capital	1.200
		(-)Prejuízos	600
	2.900		600
			2.900

Situação da sociedade "D" (incorporadora) antes do ato:

Ativo Circulante	4.700	Passivo Circulante	2.400
Ativo Realizável		Passivo Exigível	
a Longo Prazo	1.300	a Longo Prazo	900
Ativo Permanente		Patrimônio Líquido	
Imobilizado	2.700	Capital	6.300
Investimentos			9.600
ações da sociedade "C"	900		
	3.600		
	9.600		

Situação da sociedade "D" após a incorporação:

Ativo Circulante	6.100	Passivo Circulante	4.300
Ativo Realizável a Longo Prazo	1.600	Passivo Exigível a	
Ativo Permanente		Longo Prazo	1.300
Imobilizado	3.900	Patrimônio Líquido	
		Capital	6.600
		(-)Prejuízos	600
	11.600		6.000
			11.600

Confrontando o capital da sociedade **D**, após a incorporação, com a soma dos capitais das sociedades **C** e **D**, antes do ato de incorporação, houve uma redução de capital, mas essa redução é apenas aparente porque não ocorreu restituição aos sócios ou acionistas.

O enfoque deste item é sobre as alterações introduzidas pelo art. 7º da Lei nº 9.532/97 quanto ao tratamento tributário a ser dado ao valor do ágio e deságio na aquisição de investimento relevante em coligada ou controlada quando ocorrer incorporação, fusão ou cisão. A nova regra aplica-se às operações realizadas a partir de 01-01-98.

Quando a pessoa jurídica adquirir participação societária avaliável pela equivalência patrimonial da coligada ou controlada, o valor pago dificilmente coincide com a parcela do patrimônio líquido que o investimento adquirido faz jus. Se o valor pago for maior que o do patrimônio líquido, a diferença é tratada como ágio enquanto a diferença a menor constituirá deságio.

O § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 385 do RIR/99) determina que o lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

O art. 7º da Lei nº 9.532/97 dispõe que a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20, do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 386 do RIR/99):

- I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio, cujo fundamento seja o valor de mercado de bens do ativo, em contrapartida à conta que registre o bem do ativo ou direito que lhe deu causa;
- II - deverá registrar o valor do ágio, cujo fundamento seja fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, em contrapartida à conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;
- III - poderá amortizar o valor do ágio, cujo fundamento seja o valor de rentabilidade futura, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, a razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração (art. 10 da Lei nº 9.718/98);
- IV - deverá amortizar o valor do deságio, cujo fundamento seja o valor de rentabilidade futura, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os 5 anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

O art. 1º da IN nº 11, de 10-02-99, contrariando a lei, dispõe que, alternativamente, a pessoa jurídica poderá registrar, no patrimônio líquido, o ágio ou deságio registrado com fundamento em rentabilidade futura da coligada ou controlada ou fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, para todos os casos de incorporação,

fusão ou cisão. A faculdade concedida pelo art. 11 da Lei nº 9.718/98 para registrar o ágio ou deságio no patrimônio líquido aplica-se exclusivamente na hipótese do § 2º do art. 7º da Lei nº 9.532/97, isto é, quando o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora.

Além de estender o registro do ágio ou deságio no patrimônio líquido para todos os casos de incorporação, fusão ou cisão, a Instrução é omissa quanto aos ajustes a serem efetuados para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. O art. 11 da Lei nº 9.718/98 manda fazer o ajuste. Com isso, se o valor do deságio com fundamento na rentabilidade futura for escriturado no patrimônio líquido, a pessoa jurídica deverá adicionar em cada mês 1/60 daquele valor, tanto na determinação do lucro real como da base de cálculo da CSLL.

O art. 2º da Instrução dispõe que o controle e as baixas, por qualquer motivo, dos valores de ágio ou deságio, na hipótese de que trata esta Instrução Normativa, serão efetuados exclusivamente na escrituração contábil da pessoa jurídica, isto é, não será escriturado o LALUR.

A mais prejudicada será a pessoa jurídica que tiver deságio com fundamento no valor de rentabilidade da coligada ou controlada que, na incorporação, terá que reconhecer a receita da amortização do deságio em cinco anos. Assim, se a empresa adquirir investimento com deságio, tendo por fundamento a péssima rentabilidade futura da controlada, em caso de incorporação, o deságio terá que ser amortizado.

A empresa que tiver ágio com fundamento no valor de bens intangíveis como o fundo de comércio, também, sairá prejudicada na incorporação porque o valor do ágio deverá ser registrado numa conta do ativo permanente sem direito à amortização.

Vejamos, com exemplos numéricos, como será tratado o ágio ou deságio na incorporação ou fusão.

### INCORPORAÇÃO Ágio com fundamento no valor dos bens

Empresa B - Controlada			
Imóvel	100.000	Capital	100.000
			100%
Empresa A - Controladora			
Investimento		Capital	600.000
VLP	100.000		
Ágio	500.000		
Empresa A - Após incorporação de B			
Imóvel	600.000	Capital	600.000

No exemplo dado, o imóvel não está saindo da incorporada por R\$ 100.000 e entrando na incorporadora por R\$ 600.000. O imóvel deverá sair e entrar com o mesmo valor de R\$ 100.000 com os seguintes lançamentos:

Contabilidade da incorporada:

D Capital	100.000	
C Conta de Incorporação		100.000
D Conta de Incorporação	100.000	
C Imóvel		100.000

Contabilidade da incorporadora:

D Imóvel	100.000	
C Conta de Incorporação		100.000
D Conta de Incorporação	100.000	
C Investimento VLP		100.000
D Imóvel	500.000	
C Investimento Ágio		500.000

**INCORPORAÇÃO**  
**Ágio com fundamento na rentabilidade futura**

**Empresa B - Controlada**

Diversos	100.000	Capital	100.000
----------	---------	---------	---------

100%

**Empresa A - Controladora**

Investimentos		Capital	600.000
VLP	100.000		
Ágio	500.000		

**Empresa A - Após incorporação de B**

Diversos	100.000	Capital	600.000
Ativo Diferido	500.000		

As empresas vão preferir fundamentar o ágio na rentabilidade futura porque poderão amortizá-lo em cinco anos. Na aquisição de empresas com variados ativos há campo para manipulação de ágio sem possibilidade de contestação por parte da Receita Federal. Na aquisição de empresa com dezenas de pontos comerciais o ativo mais valioso pode ser o fundo de comércio mas se der ao ágio o fundamento da rentabilidade futura, não há como contestá-lo.

**INCORPORAÇÃO**  
**Ágio com fundamento de fundo de comércio**

**Empresa B - Controlada**

Diversos	100.000	Capital	100.000
Fundo de Comércio	0		

100%

**Empresa A - Controladora**

Investimentos		Capital	600.000
VLP	100.000		
Ágio	500.000		

Para a empresa incorporadora, o pior fundamento do ágio será com base no fundo de comércio, bens intangíveis como marcas e patentes, ou outras razões econômicas, porque o valor irá para o ativo permanente em conta não amortizável.

**Empresa A - Após incorporação de B**

Diversos	100.000	Capital	600.000
Ativo permanente			
Fundo de Comércio	500.000		

Para a empresa incorporadora, o pior fundamento do ágio será com base no fundo de comércio, bens intangíveis como marcas e patentes, ou outras razões econômicas, porque o valor irá para o ativo permanente em conta não amortizável.

**INCORPORAÇÃO**  
**Deságio com fundamento na rentabilidade futura**

**Empresa B - Controlada**

Diversos	100.000	Capital	100.000
----------	---------	---------	---------

100%

**Empresa A - Controladora**

Investimentos		Capital	40.000
VLP	100.000		
Deságio	(60.000)		

**Empresa A - Após incorporação de B**

Diversos	100.000	Capital	40.000
		REF	60.000

O art. 7º da Lei nº 9.532/97 em seu inciso IV dispõe que deverá amortizar o deságio, cujo fundamento seja a rentabilidade futura, em 1/60, no mínimo, para cada mês do período de apuração. O deságio com base nesse fundamento é impossível de ocorrer

porque se o ativo não vale o valor do patrimônio líquido, há bens do ativo que não valem o valor contábil. Logo o fundamento deverá ser o valor dos bens.

O RIR/99 traz dois artigos que são incompatíveis, isto é, o art. 386 que tem matriz legal no art. 7º da Lei nº 9.532/97 e o art. 430 que tem origem no art. 34 do Decreto-lei nº 1.598/77. Neste caso considera-se revogada a lei anterior.

**Ágio com fundamento na rentabilidade futura.** O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, abriu brecha para a sonegação fiscal de difícil contestação pela Receita Federal. Com a vigência da Lei nº 11.638, de 2007, a empresa de capital aberto ao incorporar outra sociedade terá que avaliar os bens do ativo, inclusive os intangíveis, ao valor justo para distribuição do ágio, ainda que o fundamento tenha sido a rentabilidade futura.

Se na contabilidade societária uma parcela do ágio deixou de ter fundamento de rentabilidade futura e agregou ao bem do ativo, essa parcela não é dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, ainda que esteja no RTT. A contabilidade societária é prova da falsidade do laudo da rentabilidade futura.

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, deveria simplesmente ser revogado e não alterado como querem alguns. Essa brecha para sonegação fiscal não cabe remendo, tendo surgido na época em que o Secretário da Receita Federal não era funcionário da carreira. A Fazenda Nacional já perdeu bilhões de reais com a brecha.

## AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO

O art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração.

O § 1º do art. 22 dispõe sobre os casos em que o contribuinte não pode usar a dedução. O art. 25 relaciona as hipóteses em que são consideradas partes dependentes.

Pela redação do art. 22, a indedutibilidade do ágio por rentabilidade futura somente ocorre quando a participação foi adquirida de partes dependentes de que trata o art. 25 da Lei nº 12.973 de 2014. Na incorporação ou fusão pode ser entre partes dependentes para efeito de dedutibilidade do ágio.

O art. 65 daquela lei dispõe que as disposições contidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, continuam a ser aplicadas somente às operações de incorporação, fusão ou cisão, ocorridas até 31-12-17, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31-12-14.

Se a participação societária adquirida até 31-12-14 for incorporada ou fusionada até 31-12-17 aplica-se as regras da dedutibilidade dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532 de 1997. Se a incorporação ou fusão ocorrer após 31-12-17, entende-se aplicável as regras do art. 22 da Lei nº 12.973 de 2014.

O Conselho de Contribuintes não permitiu amortizar, para efeitos fiscais, em cinco

anos, o ágio pago com fundamento em rentabilidade futura na aquisição de participação societária de uma concessionária de serviços públicos. Decidiu que a amortização deve ser feita no prazo da concessão. Do ponto de vista econômico, a decisão é correta porque se o ágio foi calculado com base na rentabilidade futura do prazo restante da concessão, não tem sentido a amortização em prazo menor fixado pela legislação tributária.

Quando a quota de depreciação registrada na contabilidade seja menor do que aquela calculada com base na fixada pela Receita Federal, o § 15 do art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, na redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, permite excluir a diferença no Lalur. A permissão não existe para a amortização e exaustão.

## **CONTROLADA INCORPORA A CONTROLADORA**

Não há vedação legal para a controlada incorporar a controladora porque na operação de incorporação não há necessidade de participação societária por qualquer das partes envolvidas.

O art. 264 da Lei nº 6.404/76 dispõe sobre os requisitos a serem observados na incorporação de companhia controlada com a finalidade exclusiva de defender os interesses dos acionistas minoritários. Esse dispositivo legal não tem outra finalidade.

Na anterior Lei das Sociedades por Ações também não existiu tal vedação. Trajano de Miranda Valverde, autor do anteprojeto da lei (Decreto-lei nº 2.627/40), em seus comentários àquela lei não viu em momento algum a vedação para a controlada incorporar a controladora (Editora Forense).

Essa forma de incorporação é interessante quando a controlada tem vultoso prejuízo fiscal, sem possibilidade de compensação com seus próprios lucros, ou quando tem lucro inflacionário diferido e a operação de incorporação é necessária.

O art. 8º da Lei nº 9.532/97, ao alterar o registro do valor do ágio ou deságio na incorporação, fusão ou cisão de sociedades, diz que aplica-se, inclusive, quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. Com isso, a legislação fiscal reconheceu a validade do ato em que a controlada incorpora a controladora. O único equívoco foi a inclusão da cisão porque a cisão da controladora não altera a contabilização do ágio ou deságio.

O art. 24 da Lei nº 12.973, de 2014, diz que o disposto nos arts. 20, 21 e 23 aplica-se inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

## **MAIS-VALIA NA INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO**

O art. 20 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o saldo existente na contabilidade, na data da aquisição da participação societária, referente à mais-valia de que trata o inciso II do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, poderá ser considerado como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa, para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.

A lei diz que a mais-valia apurada na aquisição de participação societária entre

partes não dependentes poderá ser escriturada como custo do bem ou direito que lhe deu causa, quando o correto seria obrigatória a contabilização como custo. Se optar para não integrar o custo em que conta seria escriturada a mais-valia? Como despesa indedutível?

Pela redação do art. 20, fica subentendido que a mais-valia apurada na aquisição de participação societária entre partes dependentes não poderá integrar o custo do bem ou direito na incorporação ou fusão. A redação pode ter sido para evitar planejamento tributário mas é injusta se, por exemplo, um imóvel adquirido há vinte anos for avaliado a valor de mercado. A mais-valia será despesa indedutível na incorporação.

Na aquisição de participação societária entre partes dependentes, a lei obriga a fazer aquisição pelo valor de patrimônio líquido para não gerar mais-valia e nem ágio por rentabilidade futura que na incorporação ou fusão são indedutíveis.

O § 1º do art. 20 dispõe que se o bem ou direito que deu causa ao valor da mais-valia não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta poderá, para efeitos de apuração do lucro real, deduzir a referida importância em quotas fixas mensais e no prazo mínimo de cinco anos contados da data do evento.

No caso do § 1º do art. 20, o bem avaliado está no ativo da investida, enquanto a mais-valia está na investidora. Pela redação dá a entender que a cisão ocorre na investida. A investidora continua participando da cindida e da resultante da cisão. Com isso, não há possibilidade de ocorrer a hipótese daquele parágrafo.

## **GANHO POR COMPRA VANTAJOSA**

O ganho proveniente de compra vantajosa de que trata o § 6º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação da Lei nº 12.973, de 2014, corresponde ao deságio da redação anterior.

O art. 23 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ganho proveniente de compra vantajosa, deverá computar o referido ganho na determinação do lucro real dos períodos de apuração subsequentes à data do evento, à razão de 1/60, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Não ocorrendo incorporação, fusão ou cisão, o parágrafo único do art. 27 da Lei nº 12.973, de 2014, manda observar o § 6º do art. 20 dessa lei, ou seja, o ganho será computado na determinação do lucro real no período de apuração da alienação ou baixa do investimento. Se for amortizado antes da alienação ou baixa do investimento, o ganho não é tributável na amortização e que será controlado no Lalur para tributação na alienação ou baixa da participação societária.

## **AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO NA SUCEDIDA**

O art. 26 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que nos casos de incorporação, fusão ou cisão, os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo na sucedida não poderão ser considerados na sucessora como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.

O seu parágrafo único dispõe que os ganhos e perdas evidenciados nas subcontas

de que tratam os arts. 13 e 14 transferidos em decorrência de incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

O absurdo do art. 26 decorre de equívoco anterior do art. 13 quando considera a contrapartida da avaliação do ativo a valor justo como lucro computado no resultado da empresa, quando deveria ser tratada como a revogada reserva de reavaliação. Na legislação atual a contrapartida é escriturada na conta de ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computada no resultado, como manda o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404 de 1976. A contrapartida vai ao resultado na medida da realização do ativo na parte do aumento de valor, inclusive por depreciação, amortização ou exaustão.

Na incorporação, o correto seria a parcela do aumento de valor do bem do ativo e a contrapartida do ajuste a valor justo que está escriturada na conta de ajustes de avaliação patrimonial serem transferidas para a incorporadora, sem qualquer alteração. Na alienação ou depreciação a despesa criada com o ajuste é anulada com a receita de igual valor.

## **OUTROS VALORES DIFERIDOS**

Quando a legislação do imposto de renda quer impedir a utilização, pela incorporadora, de um direito da incorporada, a vedação expressa é necessária. No silêncio da lei fiscal, a incorporadora poderá usufruir do direito que existia na incorporada. A legislação do imposto de renda veda expressamente à incorporadora compensar o prejuízo fiscal e continuar diferindo a tributação sobre o lucro inflacionário, ambos da incorporada.

O art. 22 da MP nº 2.158-35, de 24-08-01, dispõe que aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87. Com isso, a pessoa jurídica não poderá compensar a sua base negativa da CSLL, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar a base negativa da CSLL da sucedida. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar a sua base negativa da CSLL, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

O art. 227 da Lei nº 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, dispõe que a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. Isso significa que, com exceção da compensação de prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL e o diferimento do lucro inflacionário, os demais valores controlados na parte B do LALUR, para adição ou exclusão em períodos de apuração subsequentes, serão recepcionados pela incorporadora.

## **SUCESSÃO DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES**

A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas (art. 132 do CTN). A cisão não consta da relação por tratar-se de instituto que nasceu posteriormente ao CTN.

Até o advento do art. 33 da Lei nº 7.450/85 a legislação do imposto de renda tratava as operações de incorporação, fusão e cisão como meros atos de sucessão de direitos e obrigações, tanto assim que o imposto continuava a ser pago como se não houvesse alteração nas sociedades. As constantes alterações na legislação fiscal em relação às operações de incorporação, fusão e cisão visam combater a elisão fiscal ou planejamento tributário para economia de impostos.

A responsabilidade tributária dos sucessores, incluindo aí a sociedade resultante da cisão, é diferente da responsabilidade dos sucessores diante de credores de que trata a Lei nº 6.404/76. Assim, a responsabilidade da sociedade cindida sobre os débitos tributários existentes até a data do evento ou que venham a ser apurados posteriormente em relação ao período até a data da cisão é solidária sobre o total do débito e não proporcional ao patrimônio vertido.

Se, na cisão, não houvesse responsabilidade solidária sobre o total do débito tributário, a operação seria meio de planejamento tributário. A empresa cindida ficaria com a totalidade dos débitos e os ativos podres.

A CSRF negou provimento ao recurso especial da empresa dizendo que na cisão parcial a companhia sucessora e a empresa cindida respondem solidariamente pelas obrigações desta última nos termos dos arts. 233 da lei nº 6.404/76, 124 e 132, do CTN (ac. nº 03-03.291/2002 no DOU de 06-08-03).

O art. 8º da Lei nº 11.434, de 2006, dispõe que os incentivos e benefícios fiscais concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições a pessoa jurídica que vier a ser incorporada poderão ser transferidos, por sucessão, à pessoa jurídica incorporadora, mediante requerimento desta, desde que observados os limites e as condições fixados na legislação que institui o incentivo ou o benefício. Os seus parágrafos fixam as condições para manter o benefício.

Essa lei criou apenas restrições para a sucessão de benefícios fiscais na incorporação porque o direito de suceder já existia na Lei nº 6.404/76 e legislação tributária. O pior da lei é a exigência de requerimento que sempre trará corrupção que aumenta a cada dia no País.

## **TRANSFORMAÇÃO**

A transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro. A transformação obedecerá aos preceitos que regulam a constituição e o registro do tipo a ser adotado pela sociedade (art. 220 da Lei nº 6.404/76).

O 1º C.C. tem decidido reiteradamente que é impossível a transformação de firma individual para sociedade de qualquer tipo ou desta para firma individual. No Ac. 101-81.281/91 (DOU de 08-08-91) foi dito que a firma individual é pessoa jurídica por ficção legal. E o comerciante, pessoa natural, exercendo a sua atividade. Impossível por isso a transformação de pessoa natural em jurídica.

## **APURAÇÃO DO RESULTADO DA INCORPORADA OU CINDIDA**

O art. 21 da Lei nº 9.249, de 1995, na redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em

virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, observada a legislação comercial. O balanço deverá ser levantado até trinta dias antes do evento.

## **ENTREGA DE DECLARAÇÃO E PAGAMENTO DE TRIBUTOS**

A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento (art. 235, § 7º do RIR/99). O imposto de renda e a CSLL deverão ser pagos até a mesma data (art. 861 do RIR/99).

A empresa foi incorporada, por exemplo, com base no balanço levantado no dia 31 de março e evento realizado no dia 30 de abril. Nessa hipótese, a entrega da declaração e o pagamento do imposto de renda e da CSL deverão ser realizados até o último dia útil do mês de maio.

No entendimento da Receita Federal, o evento deverá ocorrer no mesmo dia da data do balanço. A decisão nº 112 publicada no DOU de 12-01-00 diz que a partir de 24-02-99, quando foi publicada a IN nº 15/99 que no art. 6º revogou o § 4º do art. 57 da IN nº 93/97, as empresas fusionadas, cindidas ou incorporadas passaram a ser obrigadas a apurar o imposto na data do evento. Desde então o balanço específico levantado em data de até 30 dias antes do evento não mais serve como base na apuração do imposto.

Como dispositivos legais não foram citados o art. 1º da Lei nº 9.430/96 e o art. 235 do RIR/99. É estranhável que a Receita Federal, na existência de artigos de lei e decreto específicos, fundamente a decisão em consulta com base em instrução. No dia 24-02-99 não entrou em vigência nenhuma lei alterando a data de apuração dos resultados nos casos de incorporação, fusão ou cisão.

Quando a sociedade incorporadora estiver sujeita à entrega da DIPJ da incorporação na forma do art. 5º da Lei nº 9.959/00, o prazo de entrega é o mesmo da incorporada, ou seja, até o último dia útil do mês seguinte ao do evento. O art. 235 do RIR/99 só cuida da apuração de resultado e apresentação da declaração de rendimentos da pessoa jurídica incorporada. Com isso o AD nº 35, de 19-05-99, esclareceu que a pessoa jurídica incorporadora também deverá observar o disposto naquele artigo, entregando a DIPJ até o último dia útil do mês subsequente ao do evento. O evento ocorre na data da assembléia dos acionistas nas sociedades por ações e reuniões dos quotistas nos demais tipos societários.

A IN nº 946, de 29-05-09, dispõe que a DIPJ relativa a evento de extinção, cisão, fusão ou incorporação deve ser apresentada até o último dia útil do mês subsequente ao do evento. Na hipótese de ocorrência do evento entre janeiro e o mês anterior ao do prazo fixado para a entrega da DIPJ relativa ao exercício em curso, deve ser apresentada no mesmo prazo de entrega da DIPJ do exercício.

## **PERÍODO DE APURAÇÃO DA INCORPORADORA**

O art. 5º da Lei nº 9.959/00 dispõe que aplica-se à pessoa jurídica incorporadora o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249/95 e no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.430/96, salvo nos

casos em que as pessoas jurídicas incorporadora e incorporada, estivessem sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento.

A infeliz redação leva a várias interpretações. Uma é a que obriga a incorporadora a encerrar, na data do evento, o seu período de apuração em curso no ano-calendário, salvo se a incorporadora e a incorporada eram interligadas desde o ano-calendário anterior, isto é, estivessem sob o mesmo controle societário. Essa dispensa é inócua porque é rara a incorporação de uma interligada por outra. As operações de incorporação mais comuns são entre controladora e controlada.

Outra hipótese de dispensa de entrega da DIPJ pela sociedade incorporadora ocorre no controle indireto. A empresa **B** controla a **C** e esta controla a **D**. A empresa **C** ao incorporar a empresa **D**, aquela está dispensada de entregar a DIPJ porque tanto a **C** como a **D** eram controladas pela **B**.

A obrigatoriedade de encerrar o período de apuração e entregar a declaração só cria mais trabalhos burocráticos para o contribuinte e para a Receita Federal mas não tira nenhum direito da incorporadora como a compensação de seus prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL. O maior planejamento fiscal que existe e que não passa de mera sonegação por abuso de forma consiste no seguinte:

A sociedade **A** com vultoso prejuízo fiscal, incorpora a **B** que é lucrativa e logo em seguida muda de denominação, por razões comerciais, tomando a denominação que era de **B**. Isso porque, se a **B** tivesse incorporado a sociedade **A**, o prejuízo fiscal não poderia ser compensado com os lucros futuros.

Trata-se de sonegação por abuso de forma, mas para evitar litígios judiciais intermináveis porque não inserir na lei um artigo dizendo que o prejuízo fiscal existente na incorporadora, na data do evento de incorporação, não será compensável com lucros se a incorporadora tiver mudado de denominação social nos últimos dois anos ou vier a mudar nos dois anos subseqüentes.

## **DIFERENÇA DE TRIBUTO APURADA PELO FISCO**

O art. 132 do CTN dispõe que a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra, é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. A cisão não figura porque nasceu posteriormente com a Lei nº 6.404/76.

Qualquer diferença de tributo apurada sobre as operações das empresas fusionadas, incorporadas ou transformadas, a partir da data do evento, terá que ser lançada em nome da pessoa jurídica sucessora. O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 106.07.836/96 (DOU de 10-06-97) que é nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento efetuado contra a pessoa jurídica extinta por incorporação, cabendo a exigência contra a incorporadora, nos termos do CTN, art. 132.

## INCORPORAÇÃO OU FUSÃO QUE AUMENTA A PARTICIPAÇÃO DE SÓCIO

Quando ocorre incorporação ou fusão de empresas com sócios ou acionistas distintos, há necessidade de fazer avaliação do patrimônio líquido das duas empresas a valor de mercado. A diferença de valor apurada não terá registro contábil mas servirá para distribuição das quotas ou ações da empresa incorporadora ou da resultante da fusão.

A empresa **A** com patrimônio líquido de R\$ 10 milhões não tem ativo e passivo oculto ou subavaliado, enquanto a empresa **B** com patrimônio líquido, também, de R\$ 10 milhões tem imóvel contabilizado por R\$ 5 milhões cujo valor de mercado é de R\$ 15 milhões. Na incorporação ou fusão, os sócios ou acionistas da empresa **B** vão receber mais quotas ou ações do que os da empresa **A**. A questão é: os sócios ou acionistas da empresa **B** serão tributados sobre o aumento de quotas ou ações?

O aumento das quotas ou ações dos sócios da empresa **B** resultará na diminuição de quotas ou ações dos sócios da empresa **A** em igual montante. Na fusão, entendemos que não há tributação nos sócios **A** e **B** porque ocorre substituição de quotas ou ações das empresas extintas pelas da nova empresa. Não há tributação, também, se os sócios ou acionistas da empresa incorporada receberem mais quotas ou ações porque trata-se de substituição de capital extinto pelo capital da empresa incorporadora.

Os sócios, pessoas físicas ou jurídicas, devem manter o mesmo valor nas declarações de rendas, seja pelo aumento ou diminuição do número de ações ou quotas recebidas na incorporação ou fusão. Se a pessoa física que recebeu mais ações ou quotas aumentar o valor na declaração de bens, essa diferença é tributável como ganho de capital. A pessoa física que recebeu menos ações ou quotas não precisa diminuir o valor na declaração de bens. O mesmo ocorre com as pessoas jurídicas.

A pessoa física que teve aumento ou diminuição na quantidade de ações ou quotas manteve o mesmo valor patrimonial. Isso porque ao trocar parte do investimento em empresa com valor de ativo oculto por empresa sem ativo oculto, o aumento da quantidade em ações ou quotas não leva ao aumento de valor do investimento.

A pessoa física Y tem 100% do capital de R\$ 10 milhões de empresa com imóvel contabilizado por R\$ 10 milhões mas com valor de mercado de R\$ 20 milhões. A pessoa física X tem 100% do capital de R\$ 10 milhões de outra empresa com R\$ 10 milhões em Caixa.

Ao fazer a fusão das empresas, Y recebeu 66,66% do capital de R\$ 20 milhões da nova empresa, enquanto X recebeu 33,33% do capital. Como o valor de mercado da nova empresa é de R\$ 30 milhões, o investimento de Y tem o valor de mercado de R\$ 20 milhões (66,66% de 30 milhões), enquanto o investimento de X tem valor de mercado de 10 milhões (33,33% de 30 milhões). O valor de mercado dos investimentos de Y e X não teve alteração com a fusão de empresas.

---

# 37

## COMPRA E VENDA, INCORPORAÇÃO E LOTEAMENTO DE IMÓVEIS

---

O art. 29 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do período de apuração da venda, o lucro bruto da venda poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido proporcionalmente à receita de venda recebida, observadas as seguintes normas:

- I - esse inciso que mandava registrar o lucro bruto na conta de Resultados de Exercícios Futuros foi revogado;
- II - por ocasião da venda, será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e, em cada período, será computada, na determinação do lucro real, parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período;
- III - a relação de que trata o inciso II deverá ser reajustada sempre que for alterado o valor do orçamento, em decorrência de modificação no projeto ou nas especificações do empreendimento, e apurada diferença entre custo orçado e efetivo, devendo ser computada na determinação do lucro real, do período de apuração desse reajustamento, a diferença de custo correspondente à parte da receita de venda já recebida;
- IV - se o custo efetivo for inferior, em mais de 15%, ao custo orçado, aplicar-se-á correção monetária e juros de mora sobre o valor do imposto postergado;
- V - os ajustes pertinentes ao reconhecimento do lucro bruto, na forma do inciso II, e da diferença de que trata o inciso III deverão ser realizados no Lalur.

O reconhecimento do lucro bruto da venda de unidades imobiliárias, na contabilidade, e diferimento de tributação dos lucros de receitas a serem recebidas nos períodos de apuração futuros, no Lalur, possibilita a distribuição, com isenção de imposto, de vultoso lucro não tributado na pessoa jurídica.

Em todos os casos de lucros contabilizados no resultado com tributação diferida no Lalur, a legislação tributária deveria obrigar a escrituração do valor diferido em subconta específica de lucros acumulados. A distribuição desse lucro ou aumento de capital antes da tributação de IRPJ, cessaria o diferimento a partir do evento.

O diferimento de tributação, no Lalur, do lucro sobre receitas a serem recebidas posteriormente é absurdo. As vendas da maioria das incorporações de prédios de apartamentos ou salas comerciais começam nas plantas e bem antes do término das construções, as unidades estão totalmente vendidas. Para não pagar IRPJ e CSLL

sobre lucros inexistentes por falta de custo incorrido, o custo orçado é usado em cada venda.

O custo orçado apura o lucro bruto estimado e não o efetivo. Além disso, o lucro bruto contabilizado no resultado vai ter redução de despesas administrativas e de vendas de imóveis que são vultosas. O balanço fica imprestável para fins de análises da situação econômica e financeira da empresa.

O percentual de cancelamentos de vendas por inadimplência é grande. No cancelamento o lucro correspondente à receita ainda não recebida terá que ser estornado. Se o lucro foi distribuído ou capitalizado não há como estornar.

O art. 12 da In nº 1.493, de 18-09-14, dispõe que o saldo de lucro bruto, decorrente da venda a prazo, ou em prestações, registrado em conta específica de resultados de exercícios futuros, deverá ser computado na determinação do lucro real dos períodos de apuração subsequente, proporcionalmente à receita recebida. O saldo de lucro bruto será controlado no Lalur.

**Receita de atualização monetária dos créditos.** Com a extinção da conta de Resultados de Exercícios Futuros, o lucro bruto de cada venda é registrado no resultado com exclusão no Lalur. As receitas das atualizações monetárias de créditos das vendas de imóveis tem natureza de receitas dessas vendas com incidência de PIS e COFINS, não tendo natureza de receitas financeiras, ainda que contabilizadas nessa conta.

Para efeitos de balanço societário, a atualização deve recair sobre o total dos créditos mas a tributação deve recair sobre a atualização da parcela recebida em cada período de apuração, com controle no Lalur.

## DETERMINAÇÃO DO CUSTO

A formação do custo de imóveis para venda é idêntica à das demais atividades, ou seja, devem compor o custo todos os gastos necessários para aquisição de imóvel, desmembramento de terra ou construção de prédios. Assim, compõem obrigatoriamente o custo do imóvel para venda:

- a) o custo de aquisição de terreno ou prédio, inclusive os tributos incidentes na aquisição e as despesas de legalização;
- b) os custos de estudo, planejamento, legalização e execução dos projetos de desmembramento, loteamento, incorporação ou construção de prédios até o término das obras.

O IPTU e o imposto territorial rural são despesas operacionais que não compõem o custo de aquisição. Assim, a empresa imobiliária que tem no seu ativo realizável a longo prazo um grande terreno registrará como despesa operacional o imposto territorial pago anualmente.

## CUSTOS FINANCEIROS

O item 6 da IN nº 84, de 20-12-79, com nova redação dada pela de nº 23, de 25-03-83, ao cuidar da formação dos custos das unidades imobiliárias, dispõe que as despesas com as vendas, as despesas financeiras, as despesas gerais e administrativas e quaisquer outras, operacionais e não operacionais, não integram o custo dos

imóveis vendidos. Diz ainda que os encargos financeiros quando especificamente vinculados a um empreendimento, observado o princípio da uniformidade, poderão ser considerados integrantes do custo.

Aquela regra estava correta enquanto vigorava a lei da correção monetária do balanço mas agora provoca distorção na apuração dos resultados. Como os custos dos imóveis para venda eram corrigidos monetariamente, se as despesas financeiras dos empréstimos contraídos para aquisição ou construção das unidades imobiliárias fossem registradas como custos, aquelas ficariam superavaliadas com a correção monetária do balanço e ainda com os custos financeiros dos empréstimos. Isso porque, com inflação alta a maior componente da despesa financeira era a atualização monetária do empréstimo. As receitas da correção monetária dos bens do ativo tinham por finalidade anular as despesas de correção monetária do capital próprio e das despesas financeiras do capital de terceiros.

No momento em que deixa de existir a correção monetária do balanço, os encargos financeiros dos empréstimos contraídos para aquisição ou construção das unidades imobiliárias teriam que ser registrados como custos, independente de especificamente vinculados a um empreendimento. A parcela dos empréstimos aplicada na aquisição ou construção de imóveis poderia ser apurada por fórmula aritmética.

O registro da totalidade dos encargos financeiros diretamente na conta de resultado antecipa a despesa e posterga a tributação de lucro e cria tratamento diferenciado entre empresa que trabalha com capital próprio e outra que utiliza muito capital de terceiro. A postergação de lucro tributável é nitidamente verificável tomando como exemplo uma empresa que tem dois empreendimentos, um totalmente vendido para recebimento em prestações e outro em construção mas não vendido. Se os dois empreendimentos foram financiados, os encargos financeiros do prédio não vendido diminuirão os lucros do outro empreendimento.

## **CUSTO ORÇADO**

Se a venda for contratada antes de completado o empreendimento, o contribuinte poderá computar no custo do imóvel vendido, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, os orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos que estiver contratualmente obrigado a realizar (art. 412 do RIR/99).

Até o advento do Decreto-lei nº 1.598/77, o custo orçado não era admitido na determinação do lucro real, isto é, somente eram admitidos os custos pagos, incorridos ou contratados. Isso obrigava a constituição de duas empresas para poder vender os imóveis antes do término do empreendimento. Uma empresa construía e a outra vendia já com custo contratado.

Muitas empresas ainda vendem unidades imobiliárias antes da conclusão das obras e não adotam o custo orçado. Essas empresas apuram lucros irreais, antecipando o pagamento de tributos, e no final o empreendimento poderá até ser deficitário.

O custo orçado terá que ser baseado nos custos usuais no tipo de empreendimento imobiliário, a preços correntes de mercado na data em que o contribuinte optar por ele, e corresponderá à diferença entre o custo total previsto e os custos pagos, incorridos ou contratados até a data.

A opção para computar o custo orçado deverá ser feita até a data em que se der o

reconhecimento do lucro bruto da venda de unidade isolada ou da primeira unidade do empreendimento. Uma vez adotado, o custo orçado deverá ser computado na apuração individual do lucro bruto de todas as unidades do empreendimento.

O custo orçado a contabilizar será apenas o que disser respeito ao imóvel vendido, entendendo-se que a contabilidade não deverá registrar custos orçados apropriáveis para unidades a serem vendidas.

A IN nº 84/79 dispõe, com minúcia, os procedimentos a serem observados quando o custo orçado for adotado. Se o custo efetivamente realizado for inferior, em mais de 15%, ao custo orçado computado na apuração do lucro bruto, a empresa ficará obrigada a pagar a correção monetária e juros de mora sobre o imposto postergado pela dedução nos períodos-base anteriores de custo orçado excedente ao realizado (art. 412, § 2º, do RIR/99).

## RECONHECIMENTO DE RECEITAS

Considera-se efetivada ou realizada a venda de uma unidade imobiliária quando contratada a operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda (item 10 da IN nº 84/79).

A Instrução considera como condição suspensiva a cláusula que faça a eficácia da operação de compra e venda dependente de financiamento do saldo devedor do preço, ou a que sujeite essa eficácia à liberação de hipoteca que esteja gravando o bem. Nessas hipóteses, qualquer importância recebida será escriturada no passivo circulante até o implemento da condição suspensiva. Somente quando a condição suspensiva for implementada será transferida para a conta de resultados.

A liberação de hipoteca não é condição suspensiva como afirma a instrução porque depende da vontade das partes contratantes. A condição suspensiva da cláusula que faça a eficácia da operação de compra e venda dependente de financiamento do saldo devedor do preço está sendo usada com distorção. A cláusula diz, por exemplo, que não saindo financiamento de terceiros a própria empresa vendedora fará financiamento com seus recursos. A cláusula para ter efeito de condição suspensiva teria que tornar sem efeito o contrato de compra e venda caso o financiamento não seja concedido por terceiro.

Como o financiamento é concedido na entrega da chave, a incorporadora posterga, indevidamente, o pagamento de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL por dois anos que é o tempo de construção até entrega da chave. O 1º C.C., nos ac. 103-20.863/02 e 103-20.869/02 (DOU de 30-04-02), considerou como elementos futuro e incerto parcialmente não-tipificados com a seguinte ementa:

A condição suspensiva pressupõe a presença de evento futuro e a imprescindibilidade do elemento incerteza. O contrato firmado com os adquirentes de unidades imobiliárias regulares, sem vinculação que subordine o pacto à obtenção de financiamento junto a terceiros, ainda que possa tipificar elemento futuro, não tem fôlego jurídico para subtrair o seu grau de certeza.

Em razão da existência das cláusulas de irretratabilidade e irrevogabilidade, o 1º

C.C. considerou a cláusula de financiamento como condição resolutiva e não condição suspensiva para diferir o pagamento de tributos.

A CSRF, pelo ac. 01-02.525/98 (DOU de 18-12-00), negou provimento ao recurso especial de divergência apresentado pelo contribuinte, dizendo: a tributação incide sobre o fato econômico, independentemente da formalização jurídica que venha a ter. Condição suspensiva no contrato não modifica a ocorrência do fato gerador da obrigação fiscal, em havendo pagamento mesmo que parcial do preço acordado. Esse entendimento torna sem efeito a condição suspensiva da IN nº 84/79.

Nas vendas a vista ou a prazo com recebimento total previsto para o curso do período-base, a receita da venda e o custo serão registrados diretamente à conta de resultado do período-base.

## BASE DE CÁLCULO DE PIS/PASEP E COFINS

O art. 30 da Lei nº 8.981, de 20-01-95, dispõe que as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

O art. 11 da Lei nº 10.931, de 02-08-04, dispõe que as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas, inclusive por equiparação, de que trata o art. 30 da Lei nº 8.981, de 20-01-95, seguirão o mesmo regime de reconhecimento de receitas previsto na legislação do imposto de renda. No DOU saiu incorretamente como artigo 31 em vez de 30. A MP nº 2.221, de 04-09-2001, que foi revogada tinha a mesma redação mas sem erro de artigo.

O art. 7º da Lei nº 11.051, de 2004, dispõe que na determinação das bases de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, relativamente às atividades de que trata o art. 4º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, deverá ser adotado o regime de reconhecimento de receitas previsto na legislação do imposto de renda.

**Créditos de PIS e COFINS.** O art. 4º da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que a pessoa jurídica que adquirir imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado a venda, utilizará crédito referente aos custos vinculados à unidade construída ou em construção, a ser descontado na forma do art. 3º, **somente a partir da efetivação da venda.** A IN nº 458, de 18-10-04, disciplinou a cobrança de PIS e COFINS das empresas imobiliárias.

## JUROS CONTRATADOS

A IN nº 84, de 20-12-79, dispõe em seu item 20 que na venda de imóvel com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da transação, os juros estipulados no contrato deverão ser apropriados aos resultados dos períodos-base a que competirem. Isso significa que os juros deverão ser apropriados ao resultado pelo regime de competência, não podendo ser registrados como REF para apropriação na medida do recebimento.

A Instrução sugere que no caso de opção do contribuinte pelo reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida, sugere-se que os juros debitados ao cliente sejam controlados em conta específica do ativo circulante ou do realizável a longo prazo, em separado da conta própria de controle do débito pertinente à receita exclusiva da venda.

**Juros pelo atraso no pagamento.** A COSIT decidiu na Solução de Consulta nº 5 (DOU de 31-08-12) que para fins de apuração da base de cálculo de IRPJ e CSLL, os juros decorrentes de atraso no pagamento de prestações deverão ser aplicados os percentuais de que tratam o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, desde que esses acréscimos sejam apurados por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. Os percentuais são de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL. A decisão aplica-se para as empresas imobiliárias.

## PERMUTA COM UNIDADES A CONSTRUIR

Nos empreendimentos imobiliários de loteamento ou incorporação de prédios é comum a empresa imobiliária adquirir o terreno com dação de unidades imobiliárias a serem construídas nesse terreno como pagamento. Nesta hipótese, o valor constante da escritura de aquisição do terreno não tem nenhum significado, não servindo como custo incorrido para determinação do lucro bruto. Se houver pagamento de torna o valor correspondente é custo incorrido.

Como as vendas são feitas antes do término das obras, se a empresa não quiser antecipar os lucros para efeito de tributação terá que utilizar o custo orçado. A empresa que utilizar o valor da escritura como custo de aquisição do terreno estará utilizando o custo orçado. Isso porque o custo do terreno corresponde ao custo de construção das unidades imobiliárias a serem dadas em pagamento e não o valor constante da escritura de aquisição.

O 1º Conselho de Contribuintes decidiu pelo Ac. nº 105-11.869/97 (DOU de 18-06-98) que deve ser levado a resultado o ganho ou a perda realizado pela empresa de empreendimentos imobiliários quando de permuta, com torna de unidades imobiliárias a construir pelo terreno onde tais unidades seriam construídas. O custo a ser apropriado é o custo orçado, que deve ser comparado com o custo efetivo, assim que esse esteja disponível, ajustando-se o resultado. Não cabe ao conselho de contribuintes modificar as bases fáticas e legais da autuação. Recurso provido.

A incorporadora adquiriu o terreno para construção de prédio com unidades autônomas e como pagamento deu parte em dinheiro e o restante prometeu dar em dação algumas unidades do prédio. O fisco autuou porque a empresa escriturou como receita o valor das unidades a serem entregues e como custo o preço do terreno, inclusive a parte paga em dinheiro. Entendeu o fisco que o registro deveria ser somente no ativo, sem trânsito pelo resultado.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento dizendo que tributa-se o custo dos imóveis permutados apropriado em conta de resultado que deveria ser incorporado aos valores das unidades em estoque. O 1º C.C. deu provimento ao recurso voluntário por entender que o procedimento da empresa foi correto. O relator diz que o custo de construção das unidades a serem entregues é parte do preço de aquisição do terreno, não sendo portanto admissível que se atribua esse custo às demais unidades, para

o fim de tributá-lo se o direito relativo ao terreno foi apropriado pelo seu valor integral.

Houve equívoco do relator porque tanto na regra da IN nº 107/88 como fora dela, na permuta de terreno com unidades a serem construídas nesse terreno, não há registro da operação de permuta na conta de resultado. O custo de construção das unidades a serem entregues em dação de pagamento, acrescido da parcela paga em dinheiro, será rateado como custo de construção das demais unidades imobiliárias a serem comercializadas. Se, em vez de permuta, a incorporadora tivesse pago o terreno integralmente em dinheiro, a situação era a mesma, isto é, o pagamento em dinheiro seria escriturado no ativo como parte integrante do custo de construção das unidades a serem comercializadas.

A própria IN nº 107/88 em seu item 2.2.2 esclarece que a permuta que prometer entregar unidade imobiliária a construir, deverá considerar o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida, juntamente com a torna paga, se for o caso.

A pessoa física que der terreno em permuta para receber unidades imobiliárias a serem construídas nesse terreno, com observância dos itens 2.2 ou 4.1 da IN nº 107/88, considerará, em sua declaração de bens, como custo de aquisição das unidades imobiliárias o mesmo valor do terreno dado em permuta. Se não houver recebimento de diferença em dinheiro na operação de permuta, não apurará nenhum ganho de capital. O ganho será apurado na futura venda das unidades imobiliárias.

O art. 23 da IN nº 84, de 11-10-01, dispõe que no caso de permuta com recebimento de torna em dinheiro, o ganho de capital da pessoa física é obtido da seguinte forma:

- I - o valor da torna é adicionado ao custo do imóvel dado em permuta;
- II - é efetuada a divisão do valor da torna pelo valor apurado no inciso I, e o resultado obtido é multiplicado por cem;
- III - o ganho de capital é obtido aplicando-se o percentual encontrado no inciso II sobre o valor da torna.

A pessoa física deu, em permuta, imóvel com custo de R\$ 200.000,00 e recebeu torna em dinheiro de R\$ 100.000,00. Neste caso, dividindo o valor da torna por R\$ 300.000,00 temos o resultado de 0,33333333% que multiplicado por 100 resulta em ganho de capital de R\$ 33.333,33. O custo do imóvel a ser recebido na permuta será de R\$ 133.333,33 (R\$ 200.000,00 - 66.666,67).

O 1º C.C. decidiu, pelo ac. nº 105-16.429/2007 (DOU de 10-04-08), que tratando-se de atividade de construção de imóveis para venda, em que a pessoa jurídica, devidamente autorizada pela legislação tributária de regência, adotou o lucro presumido para tributar os seus resultados e reconhece suas receitas segundo o regime de caixa, não pode subsistir o lançamento que teve por base operações em que ocorreram, tão-somente, trocas de bens com outras pessoas jurídicas, ou entre ela e pessoas físicas.

O provimento do recurso voluntário foi por unanimidade mas decorreu de equívoco porque o regime de caixa não significa o recebimento da receita exclusivamente em moeda. No regime de caixa, o fato gerador do IRPJ e da CSLL ocorre quando a pessoa jurídica, com atividade imobiliária, recebe imóveis ou veículos em pagamento dos créditos decorrentes das vendas de unidades imobiliárias. O art. 994 do RIR/99 dispõe que para os fins do imposto, os rendimentos em espécie serão avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção.

Para ser permuta na forma da IN nº 107, de 1988, a troca teria que ser imóvel com imóvel e não crédito com imóvel ou outro bem. A liquidação de crédito com recebimento

de qualquer bem imóvel ou móvel caracteriza recebimento pelo regime de caixa.

**Lei nº 12.973 de 2014.** O § 3º do art. 27 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação daquela lei, dispõe que na hipótese de operações de permuta envolvendo unidades imobiliárias, a parcela do lucro bruto decorrente da avaliação a valor justo das unidades permutadas será computada na determinação do lucro real das pessoas jurídicas permutantes, quando o imóvel recebido em permuta for alienado, inclusive como parte integrante do custo de outras unidades imobiliárias ou realizado a qualquer título, ou quando, a qualquer tempo, for classificado no ativo não circulante investimentos ou imobilizado.

O correto seria apropriar, como receita, o montante da avaliação a valor justo ao término da construção, independente da alienação de qualquer unidade. Ao término da construção, a unidade imobiliária fica disponível para a permutante que entregou o terreno, com o fim da operação de permuta. Antes da entrega das unidades autônomas a operação de permuta não está concretizada para ser considerada como de compra e venda.

Se a incorporadora que recebeu terreno em permuta para construção de prédio iniciar a venda de unidades autônomas, ainda na planta, a apropriação do lucro resultante da avaliação a valor justo do terreno recebido em permuta como receita é injusta. Antes do término da construção o terreno recebido em permuta não integra o custo porque a empresa usa o custo orçado.

**Permuta de imóveis no lucro presumido.** No DOU de 14-12-10 foram publicadas três Soluções de Divergência da COSIT de nºs 5, 6 e 7, dizendo que na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta, na determinação de IRPJ e CSLL.

A Solução de Consulta COSIT nº 77 (DOU de 27-04-15), que tem efeito de ato normativo, diz que na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, conforme discriminado no instrumento representativo da operação de permuta de imóveis. É lamentável o equívoco tão grande.

O PN nº 9 (DOU de 05-09-14) decidiu que na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna. O valor do imóvel recebido constitui receita bruta indistintamente se trata de permuta tendo por objeto unidades imobiliárias prontas ou unidades imobiliárias a construir. Considera-se como valor do imóvel recebido em permuta o valor discriminado no instrumento da operação de permuta.

Como o PN diz que a referida receita bruta tributa-se pelo regime de competência ou de caixa e como o valor do imóvel recebido constitui receita bruta, o momento da ocorrência do fato gerador é a data da operação de permuta, tanto no regime de competência ou caixa como decidiram as Soluções de Consultas nº 15 da 6ª RF (DOU de 26-02-10) e nº 332 da 8ª RF (DOU de 25-10-10).

O entendimento da Receita Federal é absurdo porque quando a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, recebe terreno e promete entregar unidades imobiliárias construídas nesse terreno, a operação de

permuta ou de troca do art. 533 do C. Civil fica concluída somente na entrega das unidades construídas, para serem consideradas duas operações de compra e venda.

Na permuta de terreno por apartamento a ser construído, a Deliberação CVM nº 561, de 2008, manda debitar estoque de terrenos em contrapartida a adiantamentos de clientes no passivo. A boa técnica contábil, também, manda fazer aquele lançamento, porque até a data da entrega de unidades construídas, a construtora tem obrigações no passivo.

A Receita Federal manda fazer o lançamento contábil com débito de terreno e crédito de receita na data da operação de permuta, quando a receita não está concretizada. Se a construção não ficar concretizada, o terreno terá que ser devolvido.

**Incidência de PIS e COFINS.** A 6ª RF decidiu que na permuta de imóveis, ou na dação de imóvel em pagamento, o ato de entrega do imóvel não sujeita seu autor ao pagamento de PIS e COFINS, já que essa entrega não representa ingresso de benefícios econômicos (receita) para quem a realiza (Solução de Consulta nº 45 no DOU de 15-05-12).

A decisão citou a IN nº 107 de 1988 e a Resolução CFC nº 1.187 de 2009. A Instrução da Receita Federal apenas posterga a apuração do ganho tributável pelo imposto de renda. A Resolução do CFC não tem aplicação para efeitos tributários.

A empresa imobiliária que recebe terreno em permuta de unidades imobiliárias a serem construídas no terreno tem receita tributável de PIS e COFINS na entrega das unidades prontas.

**Ilegalidade da IN nº 107, de 1988.** Essa Instrução da Receita Federal desobrigou de apurar o ganho de capital na permuta de imóvel com imóvel entre pessoas jurídicas ou pessoa jurídica e pessoa física, inclusive com unidade imobiliária a ser construída.

A Instrução é ilegal porque não tem base em lei e contraria o art. 533 do Código Civil onde diz que aplicam-se à troca ou permuta as disposições referentes à compra e venda. Com isso, na permuta ocorrem duas operações de compra e venda.

Certamente, a Instrução foi fruto de lobby das incorporadoras de imóveis que praticam permutas, com recebimento de terrenos e dação de unidades imobiliárias a construir nesses terrenos. Sem a Instrução a pessoa jurídica ou física que deu o terreno em permuta teria que apurar o ganho de capital, ainda que seja no recebimento de unidades prontas. Isso inviabilizaria a permuta.

## COMPANHIAS ABERTAS

A Deliberação nº 561, de 17-12-08, da CVM aprovou o Pronunciamento Técnico OCPC 01 tratando de entidades de incorporação imobiliária. O procedimento contábil determinado é bastante diferente daquele adotado pela legislação do imposto de renda.

Nos itens 20 e 21 está dito que quando unidades imobiliárias de mesma natureza e valor são permutadas entre si (apartamentos por apartamentos, terrenos por terrenos, etc.), essa troca não é considerada uma transação que gera ganho ou perda. Quando há a permuta de unidades imobiliárias que não tenham a mesma natureza e o mesmo valor (apartamentos construídos ou a construir por terrenos), esta é considerada uma transação com substância comercial e, portanto, gera ganho ou perda. A receita deve ser mensurada pelo seu valor justo.

O item 22 diz que no caso de permuta de terrenos, tendo por objeto a entrega de

apartamento a ser construído, o valor do terreno adquirido deve ser contabilizado por seu valor justo, como um componente do estoque de terrenos de imóveis a comercializar, em contrapartida a adiantamento de clientes no passivo, no momento da assinatura do contrato.

O item 24 diz que o custo do imóvel vendido deve compreender os gastos com as garantias existentes relativas ao período posterior à entrega das chaves das unidades imobiliárias, a ser estimada com base em dados técnicos disponíveis de cada imóvel e do histórico de gastos incorridos pela empresa. A contrapartida deve ser contabilizada a título de provisão para garantias no passivo. Esse custo por ser indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o cálculo do ajuste nas vendas a longo prazo será burocratizante.

O item 34 diz que nas vendas de unidades imobiliárias em fase de construção, a receita deve ser reconhecida pela produção, como se aplica nos contratos de longo prazo para o fornecimento de bens ou serviços, devendo ser encontrada a proporção (relação percentual) dos custos incorridos até o momento da apuração, em relação ao custo total previsto até a conclusão da obra, e essa proporção deve ser aplicada ao preço de venda, em conformidade com o contrato (método conhecido como “percentual de evolução financeira da obra”), sendo o resultado apropriado como receita de venda de unidades imobiliárias em fase de construção.

A Deliberação CVM nº 612, de 2009, aprovou a Interpretação Técnica ICPC 02 do CPC tratando de contratos de construção do setor imobiliário. Na Interpretação Técnica está dito, entre outras coisas, que as entidades que constroem imóveis comerciais ou industriais geralmente firmam um contrato com um único comprador. A construção pode ocorrer em terreno que o comprador possuía antes do início da construção.

No item 16 está dito que se a entidade for requerida a prestar serviços, em conjunto com o fornecimento de materiais de construção, para cumprir sua obrigação contratual, a fim de entregar o imóvel ao comprador, como aqueles aplicáveis aos contratos de venda decorrentes da incorporação de unidades imobiliárias, o contrato é um contrato de venda de bens.

Se o terreno é de propriedade da empresa contratante, o contrato não é de venda de bens mas trata-se de contrato de empreitada de construção civil. Pelo Código Civil, a benfeitoria em imóvel de terceiro pertence ao seu proprietário. O construtor não faz a venda do imóvel.

O critério contábil determinado pela CVM é totalmente diferente do previsto pela legislação tributária. Como a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL deverá ser feita com base exclusivamente na legislação tributária, as empresas incorporadoras de imóveis terão dificuldades para fazer os ajustes. O problema surgirá quando o lucro contábil apurado pela legislação societária for maior que o lucro contábil da legislação tributária. A diferença não poderá ser distribuída com isenção de imposto e nem ser considerada reserva livre. A solução para as companhias abertas seria manter duas contabilidades, uma societária e outra tributária.

Como as empresas incorporadoras vendem as unidades imobiliárias antes da conclusão da obra e como não há condições de fazer os ajustes da contabilidade societária, à moda da CVM, para a contabilidade tributária, a empresa que não mantiver duas contabilidades totalmente distintas, ficará sujeita ao arbitramento do lucro, sem defesa.

## EXECUÇÃO DE LOTEAMENTO EM TERRENO ALHEIO

O PN nº 15, de 23-07-84, definiu que a pessoa jurídica executora de empreendimento de loteamento em imóvel de propriedade de outrem está sujeita ao regime tributário consolidado nos arts. 410 a 414 do RIR/99 quando tiver participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias desse empreendimento. O seu item 4.3 diz que esse tratamento tem suas implicações como a faculdade de poder optar pelo custo orçado. No item 4.4 está dito que nos registros contábeis do titular do loteamento continuará a constar somente o valor da terra nua. Já os registros da pessoa jurídica executora do empreendimento de loteamento consignarão os demais valores aplicados no custo do loteamento.

O Parecer pretendeu solucionar um problema mas legalmente está equivocado. O primeiro equívoco está no item 3 quando afirma que as obras de loteamento passam a ter natureza de imóvel, independentemente de serem incorporadas pelo titular da propriedade ou pela pessoa jurídica executora do empreendimento, e passam a ser de propriedade da executora. Diz ainda que a natureza destes direitos pode variar em razão dos termos do contrato firmado.

O parecerista interpretou só o art. 43 do revogado Código Civil onde define o que sejam imóveis, mas não lembrou do art. 547 onde dispõe que aquele que edifica em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, as construções, mas tem direito à indenização se não for de má-fé. A legislação brasileira não permite ter proprietário de edificação diferente do proprietário da terra nua. Qualquer benfeitoria feita em imóvel pertence ao seu proprietário de imediato.

Outro equívoco do parecerista foi entender que o executor das obras de loteamento em terreno alheio poderá dar quitação ao comprador de unidade imobiliária referente à sua parte da receita. Qualquer que seja a forma do contrato de execução das obras, a quitação integral é dada pelo proprietário do imóvel. A empresa proprietária do terreno terá que contabilizar a receita total e como custo ou despesa escriturará os pagamentos por serviços de execução da obra. Qualquer valor recebido pelo executor será sempre na condição de procurador.

O procedimento correto seria a pessoa jurídica executora das obras escriturar os gastos na conta do ativo diferido para amortização proporcional em função das unidades imobiliárias vendidas porque, pelo contrato, tem participação proporcional sobre as receitas das vendas dos lotes. O montante da receita não é conhecido porque depende do preço da venda dos lotes, fato que impede o seu reconhecimento pelo regime de competência, ainda que a tributação seja pelo lucro real. A empresa proprietária do terreno, inclusive pela pessoa física equiparada à jurídica, contabilizará todos os gastos, inclusive os efetuados pela empresa executora dos serviços, e apropriará os lucros de acordo com os arts. 410 a 414 do RIR/99.

A Solução de Consulta nº 497 da 7ª RF (DOU de 30-11-04) diz que para fins de apuração da base de cálculo de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, no caso da promoção de empreendimento de loteamento com base em contrato de parceria celebrado entre o proprietário da terra nua e pessoa jurídica encarregada de sua execução, em que esta última tiver apenas participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias do empreendimento, sem nada cobrar do proprietário da terra por serviços ou obras realizadas, a contabilidade de ambas as partes deverá registrar tão somente o

que disser respeito a cada uma, aplicando-se o PN nº 15, de 1984. No mesmo sentido a S. C. nº 350 da 7ª RF no DOU de 10-02-04.

A decisão diz que a empresa executora das obras de loteamento nada cobra do proprietário da terra por serviços ou obras realizadas. Essa afirmação não é correta porque a participação no valor das vendas é forma de pagamento dos serviços executados.

O CARF decidiu que o contrato particular de parceria firmado entre pessoas jurídicas com o fim de lotear terreno e promover benfeitorias nos lotes e respectiva repartição de receitas proporcionais a custos não pode ser oposto à Fazenda Nacional, se divergente das disposições legais vigentes, só tendo eficácia inter partes nos termos do art. 126 do CTN. A empresa que opta pelo regime de apuração do lucro na forma presumida deve oferecer toda a receita obtida com a venda dos lotes de sua propriedade à tributação. (ac. 1801-00.609 no DOU de 02-09-11). Isso confirma que a receita da executora do loteamento tem natureza de serviços e não da receita de venda de imóvel.

## **REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DA LEI Nº 10.931**

A Lei nº 10.931, de 02-08-04, instituiu o regime especial de tributação aplicável à cada incorporação imobiliária, em caráter opcional e irrevogável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação. Cada incorporação imobiliária que for tributada pelo regime especial constituirá o patrimônio de afetação. O objetivo da lei foi o de proteger os adquirentes de unidades imobiliárias a serem construídas mas, também, criou obrigações.

O art. 4º, na redação dada pela Lei nº 12.024, de 2009, dispõe que para cada incorporação submetida ao regime especial de tributação, a incorporadora ficará sujeita ao pagamento equivalente a 6% da receita mensal recebida, o qual corresponderá ao pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Considera-se receita mensal a totalidade das receitas auferidas pela incorporadora na venda das unidades imobiliárias que compõem a incorporação, bem como as receitas financeiras e variações monetárias decorrentes desta operação.

O art. 16 da Lei nº 12.844, de 2013, reduziu a tributação para 4% da receita mensal recebida.

O pagamento unificado dos tributos é definitivo, não gerando direito à restituição ou à compensação com o que for apurado pela incorporadora. Cada incorporação submetida ao regime especial terá o seu recolhimento unificado. Se a incorporadora tiver cinco incorporações nesse regime, a empresa terá que fazer cinco recolhimentos unificados em cada mês, além dos recolhimentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS da incorporadora nas operações não submetidas a esse regime.

A lei dispõe que os custos e despesas indiretos pagos pela incorporadora no mês serão apropriados a cada incorporação na mesma proporção representada pelos custos diretos próprios da incorporação, em relação ao custo direto total da incorporadora, assim entendido como a soma de todos os custos diretos de todas as incorporações e o de outras atividades exercidas pela incorporadora.

Como a tributação da incorporação submetida ao regime especial recai sobre a receita e não sobre o lucro, as empresas vão contabilizar, como custos diretos da

incorporação não submetida ao regime especial, os custos com material e mão-de-obra utilizados na incorporação sujeita ao regime especial. A apuração da sonegação de tributos é impossível de ser feita pelo fisco. Com isso, as empresas não precisam constituir empresas tributadas pelo lucro presumido para fazer o mesmo tipo de sonegação.

O regime especial de tributação instituído pela Lei nº 10.931, de 2004, foi disciplinado pela IN nº 1.435 de 30-12-13.

**Imóveis residenciais de interesse social.** Até 31-12-14, para os projetos de incorporação de imóveis residenciais de interesse social, cuja construção tenha sido iniciada ou contratada a partir de 31-03-09, o percentual correspondente ao pagamento unificado dos tributos será de 1% da receita mensal recebida. O valor comercial de cada unidade residencial não poderá ultrapassar R\$ 85.000,00 (art. 52 da Lei nº 12.350 de 2010 e art. 1º da Lei nº 12.655 de 2012).

Até 31-12-18, para os projetos de incorporação de imóveis residenciais de interesse social, cuja construção tenha sido iniciada ou contratada a partir de 31-03-09, o percentual correspondente ao pagamento unificado dos tributos será de 1% da receita mensal recebida (art. 4º da Lei nº 13.097 de 2015).

A Solução de Divergência COSIT nº 15 (DOU de 02-12-14), que tem efeito de ato normativo, decidiu que o fato de haver dentro de um mesmo empreendimento imóveis com valor inferior e superior ao limite de valor estabelecido na lei impede a construtora ao regime de pagamento unificado

**Empresa construtora.** Até 31-12-14, a empresa construtora contratada para construir unidades habitacionais de valor comercial de até R\$ 75.000,00 no âmbito do Programa Minha Casa, Minha Vida, fica autorizada, em caráter opcional, a efetuar o pagamento unificado de tributos equivalente a 1% da receita mensal auferida pelo contrato de construção, a título definitivo, correspondente a: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (art. 53 da Lei nº 12.350 de 2010).

O art. 31 da Lei nº 12.688, de 2012, elevou o valor comercial de cada unidade habitacional para R\$ 85.000,00.

Até 31-12-18, a empresa construtora contratada para construir unidades habitacionais de valor de até R\$ 100.000,00 no âmbito do programa Minha Casa, Minha Vida, de que trata a Lei nº 11.977, de 2009, fica autorizada, em caráter opcional, a efetuar o pagamento unificado de tributos equivalente a 1% da receita mensal auferida pelo contrato de construção (art. 6º da Lei nº 13.097 de 2015).

Caso no contrato de construção esteja prevista unidade habitacional de valor superior a R\$ 100.000,00, ainda que apenas uma, a empresa construtora fica impedida de optar pelo regime de pagamento unificado, sobre a totalidade da receita desse contrato (ADI nº 6 de 10-06-15).

A Solução de Consulta COSIT nº 146 (DOU de 13-06-14) decidiu que o pagamento unificado de 1% da receita mensal auferida pelo contrato de construção não se aplica à empresa subcontratada.

## **REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DA LEI Nº 12.715**

O art. 24 da Lei nº 12.715, de 2012, instituiu o regime especial de tributação aplicável à construção ou reforma de estabelecimento de educação infantil como creches e pré-escolas. O regime especial opcional aplica-se até 31-12-18 aos projetos cujas

obras tenham sido iniciadas ou concluídas a partir de 01-01-13.

Para cada obra submetida ao regime especial de tributação, a construtora pagará um por cento da receita mensal recebida, que corresponderá aos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. A construtora fica obrigada a manter escrituração contábil segregada para cada obra submetida ao regime especial de tributação.

O regime especial de tributação instituído pelo art. 24 da Lei nº 12.715, de 2012, foi disciplinado pela IN nº 1.435 de 30-12-13.

## FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO

A constituição e o regime tributário dos fundos de investimento imobiliário foram disciplinados pela lei nº 8.668, de 25-06-93. O seu art. 1º dispõe que esses fundos, sem personalidade jurídica, são caracterizados pela comunhão de recursos captados por meio do Sistema de Distribuição de Valores Mobiliários, destinados a aplicação em empreendimentos imobiliários.

A lei permite que o fundo de investimento imobiliário possua bens imóveis que serão mantidos sob a propriedade fiduciária da instituição administradora. A CVM expediu a IN nº 205, de 14-01-94, disciplinando a constituição, o funcionamento e a administração desses fundos, enquanto a IN nº 206, de 14-01-94, disciplinou as normas contábeis aplicáveis aos fundos.

Os fundos podem ter imóveis para renda e para venda. A Instrução CVM nº 206/94 dispõe que os valores recebidos pelos fundos referentes à venda de unidades a entregar, serão registrados no Passivo Circulante ou Exigível a Longo Prazo, como adiantamentos de clientes. Diz ainda que nas transações de venda de imóveis, as receitas correspondentes devem ser reconhecidas tomando-se por base o valor presente da transação à data da transferência da propriedade do bem, oportunidade em que devem ser provisionados os eventuais custos futuros, expressos a valor presente.

A Receita Federal precisa esclarecer a questão se os fundos imobiliários podem ou não fazer incorporação imobiliária ou loteamento de terrenos. Esses fundos por não terem personalidade jurídica não estão sujeitos à apresentação da declaração de rendimentos. Com isso não estão sujeitos ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro, nem ao PIS e COFINS.

O art. 19 da Lei nº 9.532/97 que fixava as regras a serem observadas pelos fundos de investimento imobiliário para efeitos tributários foi revogado pela Lei nº 9.779, de 19-01-99. Uma das condições para a não-equivalência do fundo imobiliário como pessoa jurídica era a proibição de cada investidor possuir mais que 5% do total das quotas. Essa condição tornava inviável a existência de fundo imobiliário como previmos na edição de 1998.

Na lei, a única condição a ser observada pelos fundos imobiliários para não serem equiparados à pessoa jurídica para efeitos tributários encontra-se no art. 2º onde dispõe:

Art. 2º Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas, o fundo de investimento imobiliário de que trata a Lei nº 8.668/93 que aplicar recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador, construtor ou sócio, quotista que possuir, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de 25% das quotas do fundo. Essa condição não tem sentido porque não enseja planejamento tributário.

Falta imaginação à Receita Federal quando propõe alteração nas leis. A única equi-

paração de fundo imobiliário como pessoa jurídica deveria ocorrer quando o fundo imobiliário promovesse incorporação de prédio ou loteamento de terreno. Essa condição não está na lei.

**Tributação.** Os rendimentos e ganhos líquidos auferidos pelos fundos imobiliários em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável sujeitam-se à tributação na fonte, pelas mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral.

Os rendimentos e ganhos de capital apurados pelo regime de caixa, quando distribuídos pelos fundos imobiliários sujeitam-se ao imposto de renda na fonte à alíquota de 20%. O imposto retido será considerado:

- I - antecipação do devido na declaração para beneficiária pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado;
- II - tributação exclusiva para demais beneficiários .

Os ganhos de capital e rendimentos auferidos na alienação ou no resgate de quotas dos fundos imobiliários sujeitam-se à incidência do imposto de renda à alíquota de 20%:

- I - na fonte, no caso de resgate;
- II - às mesmas normas aplicáveis aos ganhos de capital ou ganhos líquidos auferidos em operações de renda variável, nos demais casos.

O imposto será considerado antecipação do devido na declaração, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado.

O art. 125 da Lei nº 11.196, de 2005, acrescentou o inciso III e o parágrafo único ao art. 3º da Lei nº 11.033, de 2004, dispondo que ficam isentos do imposto de renda na fonte e na declaração de ajuste anual das pessoas físicas, os rendimentos distribuídos pelos Fundos de Investimento Imobiliários cujas quotas sejam admitidas à negociação exclusivamente em bolsas de valores ou no mercado de balcão organizado.

Aquela isenção do imposto de renda é concedida somente quando o Fundo de Investimento Imobiliário possuir, no mínimo, cinquenta quotistas mas não será concedida ao quotista titular de quotas que representem 10% ou mais da totalidade das quotas emitidas pelo fundo ou cujas quotas lhe derem direito ao recebimento de rendimento superior a 10% do total.

A IN nº 1.022, de 05-04-10, disciplinou a tributação dos fundos de investimento imobiliário pelos arts. 27 a 32.

## ESTOQUE DE IMÓVEIS

A IN nº 84, de 20-12-79, dispõe que a pessoa jurídica deverá manter registro permanente de estoques para determinar o custo dos imóveis vendidos. Esse registro poderá ser feito em livro, fichas, mapas ou formulários contínuos emitidos por processamento eletrônico de dados. Não precisam ser registrados em nenhum órgão ou repartição.

O registro de estoque deverá abranger todos os imóveis destinados à venda, inclusive loteamento em implantação e edificação em andamento. No encerramento do período-base o registro de estoque deverá discriminar o custo de cada unidade imobiliária, considerando-se atendida essa exigência se a discriminação constar no livro de registro de inventário.

A instrução da Receita Federal dispõe que a exigência do registro permanente de estoques não dispensa o contribuinte da obrigação de possuir e escriturar o livro de inventário previsto na legislação do imposto de renda, sendo função do registro de estoque subsidiar o livro de inventário.

## TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

A partir do ano-calendário de 1999, com a vigência do art. 14 da Lei nº 9.718/98, as pessoas jurídicas com atividades de compra e venda, incorporação e loteamento de Imóveis podem optar pela tributação com base no lucro presumido. A lei é omissa quanto ao coeficiente aplicável sobre a receita bruta para presunção do lucro sobre o qual é aplicada a alíquota do imposto de renda mas o § 7º do art. 3º da IN nº 93/97, para efeito de imposto estimado, fixou em 8%.

A IN nº 25, de 25-02-99, definiu que as pessoas jurídicas com atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, não poderão optar pelo lucro presumido enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado. O dispositivo causa dúvidas porque o termo “operações imobiliárias concluídas” é vaga, podendo significar vários fatos. Uns entendem que a conclusão das operações imobiliárias dá-se com o término da construção enquanto outros término da construção e de vendas. A construção não é operação imobiliária.

Na maioria das vezes, as vendas de unidades imobiliárias, tanto de lotes de terrenos como de apartamentos ou conjuntos comerciais, a serem construídos são feitas para recebimento a longo prazo. A Receita Federal precisa disciplinar os procedimentos a serem observados na mudança de opção de uma forma de tributação para outra, caso as empresas tenham receitas diferidas.

O art. 9º da Lei nº 9.718/98 dispõe que as variações monetárias dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da CSLL, da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como receitas financeiras.

Com base naquele dispositivo legal, a Receita Federal, expediu a IN nº 25, de 25-02-99, onde definiu que no caso de tributação com base no lucro real, as variações monetárias ativas serão reconhecidas segundo as normas constantes das IN nºs 84/79, 23/83 e 67/88. No caso de tributação com base no lucro presumido, aquelas receitas serão adicionadas ao próprio lucro, pelo regime de competência ou de caixa, conforme opção do contribuinte.

A Instrução sem base legal, fez distinção entre as tributações pelo lucro real e presumido. No caso de lucro real, as variações monetárias ativas vão agregando às receitas das vendas diferidas, não sendo tratadas como receitas financeiras. No caso de lucro presumido, as variações monetárias ativas são adicionadas ao próprio lucro que é a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O art. 34 da Lei nº 11.196, de 2005, alterou os arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, que dispõem, respectivamente, sobre os percentuais aplicáveis na determinação das bases de cálculo estimadas de IRPJ e CSLL nos pagamentos mensais estimados e no lucro presumido.

O § 4º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, acrescido pelo art. 34 da Lei nº 11.196, de 2005, tem redação que provoca muitas dúvidas, ao dispor que o percentual de que

trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

Na maioria dos contratos de venda de unidades imobiliárias de longo prazo há previsão de cobrança de juros e atualização monetária do saldo devedor. Os juros são receitas financeiras que são calculados mediante aplicação de taxa pactuada, enquanto a atualização monetária é calculado pela aplicação de índice ou coeficiente previsto em contrato. Na interpretação literal, os juros não estão compreendidos no § 4º por não constituir receita financeira apurada por meio de índice ou coeficiente. O tratamento terá que ser igual ao do lucro real em que os juros não são tributados como variações monetárias nas vendas de imóveis a prazo ou em prestações.

Com as alterações, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido e que explorem as atividades imobiliárias de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios para venda ou compra de imóveis para revenda, nos casos de vendas a prazo ou em prestações com cláusula de atualização monetária, sobre o valor da atualização aplicarão o percentual de 8% para cálculo do IRPJ e de 12% para a CSLL, pelo regime de caixa ou competência, conforme a opção. Esses percentuais já eram aplicados sobre a receita da venda de imóveis.

A Solução de Consulta COSIT nº 151 (DOU de 13-06-14), que tem efeito de ato normativo, diz que no regime de lucro presumido será aplicado o percentual de 8% na apuração da base de cálculo de IRPJ sobre as receitas de juros e multa de mora decorrentes de atraso no pagamento de prestação relativas à comercialização de imóveis, desde que esses acréscimos sejam apurados por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. Diz ainda que no regime de caixa a receita da venda de unidades imobiliárias deverá ser reconhecida à medida do recebimento, independente da conclusão ou entrega da unidade. Se aplica 8% para IRPJ tem incidência de PIS e COFINS.

Vide no mesmo sentido a Solução de Consulta COSIT nº 41 (DOU de 19-01-17), que tem efeito de ato normativo.

A Solução de Consulta COSIT nº 260 (DOU de 15-10-14), que tem efeito de ato normativo, decidiu que na apuração da base de cálculo de IRPJ no lucro presumido, aplica-se 8% sobre a receita decorrente de reajuste de prestações relativas à comercialização de imóveis, auferida pela pessoa jurídica que explore atividade imobiliária e desde que aquele acréscimo seja apurado por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

O STJ decidiu no REsp 1.432.952-PR que os juros e a correção monetária decorrentes de contratos de alienação de imóveis realizados no exercício da atividade empresarial do contribuinte compõem a base de cálculo de PIS e COFINS. Essas receitas não são tratadas como receitas financeiras mas como receitas da venda de imóveis, aplicando 8% para lucro presumido e incidência de PIS e COFINS.

Com o § 4º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, a variação monetária ativa pós fixada é considerada como parte da receita da venda de imóveis das empresas no lucro presumido. Com isso, tem incidência de PIS e COFINS mas a carga tributária diminui em razão da redução do IRPJ e da CSLL.

**Reconhecimento de receita na venda de unidades em construção.** Os adiantamentos relativos à venda de unidades imobiliárias em construção devem ser reco-

nhecidos como receita para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, pela pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, no mês em que se der a entrega do bem, no regime de caixa (Solução de Consulta nº 205 da 9ª RF no DOU de 09-11-11 e 192 da 9ª RF no DOU de 07-11-12).

A Solução de Divergência COSIT nº 37 (DOU de 23-12-13) decidiu que a pessoa jurídica incorporadora de imóveis, optante pelo lucro presumido no regime de caixa, reconhecerá a receita da venda de unidades imobiliárias na medida do seu recebimento, independente da conclusão ou entrega da unidade. A decisão que vale como ato normativo não tem base legal porque até a entrega do bem os adiantamentos são classificados como passivo da empresa.

Caso a incorporadora adote o regime de competência, a decisão manda reconhecer a totalidade da receita no momento da efetivação do contrato da operação de compra e venda, ainda que por qualquer documento.

**Alienação de recebíveis para securitizadora.** A Solução de Consulta COSIT nº 206 (DOU de 03-12-15), que tem efeito de ato normativo, decidiu que a empresa no lucro presumido pelo regime de caixa deve reconhecer a receita no momento do efetivo recebimento do valor da empresa securitizadora. A decisão é correta porque a operação é de venda definitiva do crédito.

## TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO

O 1º C.C. decidiu que as pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de unidades autônomas de prédios residenciais por elas construídos, tendo seus resultados arbitrados por falta de escrituração comercial, adotarão como base de cálculo do IRPJ o valor da receita bruta deduzido dos custos devidamente comprovados (ac. nº 105-15.303/2005 no DOU de 07-03-06).

O art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995, apesar de ter regulado inteiramente a matéria para determinação do lucro arbitrado, quando a receita da atividade da pessoa jurídica é conhecida, o art. 534 do RIR/99 manteve o arbitramento diferenciado para as empresas imobiliárias.

---

# 38

## AUMENTO OU REDUÇÃO DE CAPITAL

---

O aumento ou a redução de capital social da pessoa jurídica poderá ou não ter consequência fiscal. Antes de efetuar o aumento ou a redução do capital, os administradores da empresa devem examinar as possíveis implicações fiscais porque após ocorrido o fato gerador do imposto é tarde. Vamos examinar as possíveis consequências fiscais.

### **AUMENTO DE CAPITAL EM DINHEIRO**

A integralização de aumento de capital em dinheiro, há de, comprovadamente, satisfazer a dupla demonstração quanto à origem dos recursos creditados e a efetividade da entrega das respectivas quantias, sob pena de tê-lo por omissão de receita, se não forem apresentadas provas documentais incontestáveis, assim decidiu o 1º C.C. pelo Ac. nº 101-79.892 (DOU de 05-06-90). Vide ainda os Ac. nºs 102-24.469/89, 102-24.566/89 e 102-24.511/89 (DOU de 25-06-90) no mesmo sentido.

A jurisprudência administrativa é mansa e pacífica de longa data no sentido de que a falta de comprovação da origem dos recursos ou da efetiva entrega do numerário constitui omissão de receita da empresa. A comprovação deverá ser cumulativa, ou seja, o sócio que integraliza o capital deve provar que tem capacidade econômica e financeira e ainda deve comprovar a efetiva entrega dos recursos. A melhor forma de comprovar a efetiva entrega dos recursos é a emissão de cheque pelo sócio para depósito na conta da empresa.

A tributação do valor do aumento de capital, como omissão de receita, por falta de comprovação da origem e da efetiva entrega dos recursos ocorre mais comumente nas pequenas e médias empresas. Isso ocorre porque as empresas não registram todas as vendas e utilizam esse dinheiro para pagar as despesas e os fornecedores. Para não ficar com saldo credor na conta Caixa registram suprimentos a débito de Caixa e a crédito de Capital ou conta corrente dos sócios.

Quando a Receita Federal apura omissão de receita efetua os lançamentos dos seguintes tributos: imposto de renda sobre o lucro real, contribuição social sobre o lucro, contribuição social sobre o faturamento, contribuição sobre o PIS e o IPI em se tratando de contribuinte desse imposto.

### **AUMENTO DE CAPITAL EM BENS**

Quando o aumento de capital for integralizado em bens e o valor atribuído não sendo superior ao de mercado, o ato não terá implicação fiscal para pessoa jurídica,

mas poderá ter incidência do imposto de renda na pessoa física se houver ganho de capital. A Receita Federal definiu através do PN nº 18/81 que a transferência de imóvel a pessoa jurídica para subscrição de seu capital, implica alienação para fins da incidência de imposto sobre o lucro imobiliário. O fundamento serve também para os bens móveis.

O 1º C.C. decidiu que a transferência de imóveis à pessoa jurídica para integralização de capital subscrito, implica alienação para fins de incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos (Ac. nº 102-26.820/92 no DOU de 22-09-92).

No caso de integralização de capital social com bens móveis ou imóveis por valor notoriamente superior ao de mercado, a pessoa jurídica incorre em distribuição disfarçada de lucros de que trata o art. 464 do RIR/99, onde dispõe que presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada.

A distribuição disfarçada de lucros poderá ser perfeitamente notada no seguinte exemplo: uma pessoa física integraliza o capital da empresa mediante entrega de veículo por \$ 50.000,00, quando o seu valor de mercado é de \$ 20.000,00. No primeiro ano a empresa ao depreciá-lo em 20% reduziu o lucro em \$ 10.000,00, quando o correto seria de \$ 4.000,00. Isso significa que os \$ 6.000,00 foram distribuídos disfarçadamente como preço na aquisição do veículo. Esse valor poderá ser retirado da empresa sob a forma de redução do capital sem nenhuma incidência de imposto de renda se o fisco não pegar.

O art. 23 da Lei nº 9.249/95 dispõe que as pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-lei nº 1.598/77 e no art. 20, II, do Decreto-lei nº 2.065/83. Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

Esse artigo não mudou nada em relação ao entendimento anterior da Receita Federal. O PN nº 18/81 já definira que a transferência de imóvel a pessoa jurídica para a subscrição de seu capital, implica alienação para fins da incidência de imposto sobre o lucro imobiliário.

Aquele artigo, certamente, mudará a jurisprudência judiciária. Em todas as instâncias do Poder Judiciário era pacífico o entendimento de que não há ganho de capital tributável ou distribuição disfarçada de lucros na integralização de capital da pessoa jurídica em bens.

A manutenção da jurisprudência anterior não será possível porque agora há um artigo de lei expresso considerando a diferença como ganho de capital tributável pelo imposto de renda. A jurisprudência anterior seguia o caminho da não-incidência, mas agora a decisão terá que apreciar a constitucionalidade ou não do art. 23 da Lei nº 9.249/95.

O entendimento de que na transferência de bem para integralização de capital na empresa não há ganho de renda patrimonial é incorreto. Não há ganho financeiro mas há ganho econômico que é fato gerador do imposto de renda. Se uma pessoa física adquirir um imóvel por R\$ 1.000 e transferir por R\$ 5.000, houve ganho econômico de

R\$ 4.000 porque passa a receber mais lucros ou dividendos, pode vender a participação societária ou diminuir o capital e receber em dinheiro.

Na pessoa jurídica também há distribuição antecipada de lucro. Assim, se a empresa que recebeu o imóvel constrói um prédio de apartamentos, o lucro na venda será menor porque o custo já vem majorado. A diferença de lucro foi paga em quotas ou ações. Economicamente não é a mesma coisa uma pessoa física adquirir um imóvel por R\$ 1.000.000 e transferi-lo por R\$ 1.000.000 ou por R\$ 5.000.000 em troca de quotas de ações.

## **INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL COM KNOW HOW**

A Solução de Consulta nº 178 da 8ª RF (DOU de 10-07-06) diz, na ementa, que o valor do Know How cedido por empresa domiciliada no exterior para integralização de capital (investimento) no Brasil, não configura hipótese de incidência do Imposto de Renda na Fonte, ainda que para efeito de registro como capital estrangeiro junto ao Banco Central do Brasil, se faça necessária a contratação de câmbio. Diz ainda que não há incidência de CIDE.

Vide comentários no Capítulo de Remessas ao Exterior.

## **INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL COM AÇÕES DE OUTRA EMPRESA**

A Solução de Consulta nº 132 da 8ª RF (DOU de 14-07-06) diz, na ementa, que a conferência de ações, que se destina à integralização (realização) de capital mediante dação de participação societária detida por investidor não-residente em outra empresa brasileira do mesmo grupo econômico, em virtude de reestruturação societário-empresarial, constitui alienação. O ganho de capital corresponde à diferença positiva, em Reais, entre o valor utilizado para a integralização do capital (alienação) e o custo de aquisição, se possível a sua comprovação. Na impossibilidade de sua comprovação, o custo de aquisição deve ser apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil ou igual a zero.

A decisão não é correta porque a maioria dos investimentos estrangeiros em forma de participação societária em empresas brasileiras está registrada em moeda estrangeira no Banco Central. Quando houver registro em moeda estrangeira, o art. 2º da Portaria nº 550, de 03-11-94, dispõe que o ganho de capital corresponderá à diferença positiva, apurada em moeda estrangeira, entre o valor da alienação, redução do capital ou liquidação e o custo de aquisição da participação societária, mediante conversão da moeda estrangeira pela taxa de câmbio no dia da operação.

O PN CST nº 231, de 1971, esclarece que na hipótese do produto da venda de ações ser integralmente reaplicado no País, em valor não superior ao registro anterior em moeda estrangeira, não há ganho de capital e ser tributado. A Receita Federal tem decidido que a integralização de capital de outra empresa com ações constitui alienação.

A apuração do ganho de capital na alienação de participação societária detida por domiciliado no exterior, tanto do valor da alienação como do custo de aquisição, é procedida com base em moeda estrangeira registrada no Banco Central. A apuração do ganho com base no custo de aquisição em moeda nacional somente é utilizada na inexistência de registros em moeda estrangeira.

A Solução de Consulta inverteu a ordem porque manda apurar o ganho tomando o custo de aquisição em Reais. O valor do capital em moeda estrangeira registrado no Banco Central é utilizado somente na impossibilidade de comprovação do custo de aquisição em Reais.

A Solução de Consulta COSIT nº 224 (DOU de 22-08-14), que tem efeito de ato normativo, decidiu que na operação de incorporação de ações, a transferência destas para o capital social da companhia incorporadora caracteriza alienação cujo valor, se superior ao indicado na declaração de bens da pessoa física que as transfere, é tributável pela diferença a maior, como ganho de capital, na forma da legislação.

## **AUMENTO DE CAPITAL COM IMÓVEIS**

A ementa da Solução de Consulta nº 85 da 9ª RF (DOU de 13-03-06) diz o seguinte: O arquivamento de alteração contratual na Junta Comercial, em que a subscrição de Capital Social dê-se em imóveis, não tem o condão de transferir a propriedade imobiliária. O Contrato Social é documento privado que ganha publicidade com o respectivo arquivamento na Junta Comercial. O ato de arquivamento na Junta Comercial não tem o condão de transformar um documento privado em público. A translação do domínio imobiliário somente se dá com a transcrição no competente Registro de Imóveis. Para o reconhecimento voluntário do auferimento de receita faz-se necessário justo título que a ampare. Somente ao locador, constante do contrato de locação, é lícito o reconhecimento da receita de aluguel.

A consulta, certamente, referiu-se ao aumento de capital, com imóveis de pessoa física, de empresa tributada pelo lucro presumido, visando economia de tributos. A decisão não tem base legal porque a alteração contratual arquivada na Junta Comercial, para aumento de capital social com imóveis, substitui a escritura pública lavrada em cartório. Essa alteração é passível de registro no cartório de registro de imóveis.

A legislação do imposto de renda, de longa data, dispõe que caracterizam-se a aquisição e a alienação de imóveis pelos atos de compra e venda, de permuta, de transferência do domínio útil de imóveis foreiros, de cessão de direitos, de promessa dessas operações, etc., ainda que feita através de instrumento particular (art. 154 do RIR/99). No direito civil a transferência de propriedade de imóvel só ocorre com a transcrição no Registro de Imóveis mas na legislação tributária vale até instrumento particular.

## **AUMENTO DE CAPITAL COM RESERVAS**

O § 1º do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, acrescido pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que no caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados, a partir de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizada, que corresponder ao sócio ou acionista.

Os lucros ou dividendos distribuídos com base nos resultados apurados a partir de 01-01-96 para beneficiárias pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, estão isentos de tributação na fonte ou na declaração. Com isso não há restrição alguma para incorporação ao capital e posterior redução antes de decorridos cinco anos.

Há ainda o aumento de capital com a reserva de capital decorrente de ágio na subscrição de ações, prêmio recebido na emissão de debêntures e de subvenções para investimento e doações recebidas de pessoas jurídicas de direito público. Esses valores podem ser capitalizados sem incidência tributária mas há restrição para redução de capital e restituição aos sócios.

A Solução de Consulta COSIT nº 10 (DOU de 08-03-16), que tem efeito de ato normativo, diz que somente o aumento de capital, mediante a incorporação de lucros ou de reservas constituídas com lucros, possibilita o incremento no custo de aquisição da participação societária, em valor equivalente à parcela capitalizada dos lucros ou das reservas constituídas com esses lucros que corresponder à participação do sócio ou acionista na investida.

## CAPITAL ESTRANGEIRO

As empresas receptoras de capital estrangeiro deverão tomar o cuidado de registrar, no Banco Central, a participação dos sócios estrangeiros no capital social. Algumas empresas deixam de efetuar o registro por descuido. A falta de registro do investimento no Banco Central impede a remessa legal de lucros ou dividendos e o retorno do capital.

O aumento de capital realizado por sócio domiciliado no exterior com bens móveis, desde que não ultrapasse o valor de custo de aquisição, não terá incidência do imposto de renda. A divergência de entendimento surge quando o aumento de capital é realizado em bens imateriais como marcas, patentes de invenção, programas de computação etc.

Se o sócio no exterior integraliza o capital da empresa brasileira com marca ou patente de invenção, com direito de utilização restrita no País, trata-se de direito de uso cujo pagamento tem incidência do imposto de renda. Mesmo que não tenha nenhuma restrição de uso, se a marca ou o invento foi produzido pelo sócio no exterior, a característica é de prestação de serviços que também tem incidência tributária.

A Portaria nº 181, de 28-09-89, dispõe que terão incidência do imposto de renda na fonte os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computador (*software*) para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a forma de cópia única. Isso significa que na integralização de capital com programas de computador há incidência do imposto de renda de que trata o art. 685 do RIR/99.

Qualquer remessa para o exterior, a título de retorno de capital, só estará isenta do imposto de renda na fonte até o valor, em moeda estrangeira, dos investimentos registrados no Banco Central (PN nº 231/71).

No retorno parcial de investimento estrangeiro, seja decorrente de alienação ou liquidação, a Portaria nº 217, de 07-07-87, aprovou a fórmula para determinar a parcela isenta e a parcela tributável. Assim, se o investidor estrangeiro tem dez milhões de dólares registrados no Banco Central e alienou ou liquidou 20% de sua participação societária na empresa, a parte isenta é de dois milhões de dólares e a parcela tributada será o que exceder aquele valor.

A Portaria nº 550, de 03-11-94, disciplinou o ganho de capital auferido por domiciliados no exterior em razão da alienação de ações ou quotas ou redução de capital social.

A Receita Federal expediu o PN nº 12, de 17-11-92, onde definiu que na alienação de participações societárias resultantes de lucros reinvestidos, somente poderá ser

considerada como custo de aquisição, para efeito de apuração do ganho de capital, a parcela dos lucros reinvestidos que tiver sido tributada na fonte. Esse entendimento não tem base legal porque o ganho de capital é apurado exclusivamente com base no capital registrado no Banco Central em moeda estrangeira.

O capital resultante de reinvestimento de lucros apurados é registrável no Banco Central, também, em moeda estrangeira.

O Parecer teve como fundamento legal o § 3º do art. 16 da Lei nº 7.713/88 que é aplicável somente para as pessoas físicas domiciliados no País, não se aplicando para os domiciliados no exterior. O custo zero para as ações ou quotas bonificadas e recebidas pelas pessoas jurídicas vem desde o Decreto-lei nº 1.598/77, mas nem por isso foi aplicado para os residentes no exterior.

Vide capítulo de Remessas ao Exterior.

## **REDUÇÃO DE CAPITAL PARA RESTITUIÇÃO AOS SÓCIOS**

O art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, deu isenção do imposto de renda na fonte sobre lucros ou dividendos distribuídos, com base nos resultados apurados a partir de janeiro de 1996, pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, para pessoa física ou jurídica domiciliada no Brasil ou no exterior. Com isso, o capital aumentado com esses lucros pode ser reduzido a qualquer tempo para devolução ao sócio sem qualquer incidência de imposto.

O capital aumentado com o valor da subvenção para investimento e doação, recebidos de poder público e o prêmio na emissão de debêntures, de que tratam os arts. 18 e 19 da Lei nº 11.941, de 2009, se for reduzido para distribuição aos sócios ou ao titular, será tributado na pessoa jurídica na apuração de IRPJ e CSLL.

## **REDUÇÃO DE CAPITAL COM PAGAMENTO EM BENS**

No encerramento de atividade da pessoa jurídica, a fiscalização da Receita Federal constantemente efetuava lançamento do imposto de renda na partilha do acervo social entre os sócios ou acionistas, considerando como distribuição disfarçada de lucros quando o valor contábil dos bens era notoriamente inferior ao de mercado. Para evitar isso, o art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, veio dispor:

Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

O art. 22 e seus parágrafos da Lei nº 9.249, de 1995, não previram a hipótese de a pessoa jurídica entregar os bens pelo valor contábil e este ser superior ao valor da participação societária extinta constante da declaração de bens da pessoa física. O art. 61 da IN nº 11, de 21-02-96, veio dispor:

Art. 61. No caso de participação societária adquirida por valor inferior ao patrimonial, em que a pessoa jurídica que estiver devolvendo capital tenha optado pela avaliação a valor contábil, a pessoa física ou jurídica que estiver recebendo os bens ou direitos deverá proceder da seguinte forma:

I - se pessoa física, à sua opção:

a) incluir, em sua declaração de bens, os bens ou direitos pelo valor pelo qual houverem sido recebidos, tributando como ganho de capital a diferença entre este e o valor declarado da participação extinta; ou

b) incluir, em sua declaração de bens, os bens e direitos pelo mesmo valor da participação extinta;

II - se pessoa jurídica, registrar os bens ou direitos pelo valor pelo qual houverem sido recebidos, reconhecendo, como ganho de capital, sujeito à incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, a diferença entre este e o valor contábil da participação extinta.

Aquele art. 61 concedeu, para a pessoa física, a opção entre informar, na sua declaração de bens, os bens pelo valor contábil recebido e pagar o imposto de renda de 15% como ganho de capital sobre a diferença entre o valor contábil e o custo da participação extinta que constava na declaração de bens ou incluir, na sua declaração de bens, os bens recebidos pelo mesmo valor da participação extinta.

O art. 61 da Instrução não criou nenhuma tributação porque o inciso II do art. 43 do CTN considera ocorrido o fato gerador do imposto de renda quando houver acréscimo patrimonial. A jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes e da CSRF é mansa e pacífica no sentido de que o acréscimo patrimonial é tributável pelo imposto de renda quando não tiver origem em rendimentos tributáveis, isentos, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

O 1º C.C., no julgamento de caso idêntico, só não manteve a tributação da diferença porque a devolução do capital social foi efetuado em dinheiro. Os conselheiros entenderam que no dinheiro há coincidência entre o valor contábil e valor de mercado, aplicando-se a isenção do § 4º do art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995 (ac. nº 106-15.131/2005 no DOU de 10-04-06).

---

# 39

## DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS OU DIVIDENDOS

---

O art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe que 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.

O § 2º do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, acrescido pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que a não incidência prevista no **caput** inclui os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial. Mesmo contabilizada como despesa financeira é indedutível na apuração de IRPJ e CSLL.

**Distribuição de lucros para paraísos fiscais.** Qual o motivo de não instituir a tributação de lucros distribuídos para sócios ou acionistas domiciliados em paraísos fiscais com alíquota de 25%? Quantas das empresas domiciliadas em paraísos fiscais pertencem a brasileiros, constituídas com recursos oriundos de sonegação fiscal no Brasil?

### DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS NÃO PROPORCIONAL AO CAPITAL

A Parte Primeira do Código Comercial foi revogada pelo atual Código Civil que passou a disciplinar as sociedades comerciais, com exceção das sociedades anônimas que são regidas por lei especial, aplicando-se-lhes, nos casos omissos, as disposições do Código Civil.

O revogado art. 330 do C. Comercial dispunha que os ganhos e perdas são comuns a todos os sócios na razão proporcional dos seus respectivos quinhões no fundo social; salvo se outra coisa for expressamente estipulada no contrato.

Os arts. 1.007 e 1.008 do C. Civil que são aplicáveis às sociedades simples e, também, para sociedade limitada, dispõem:

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Art. 1.008. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 106-13.305/2003 (DOU de 09-12-03) que havendo no contrato social previsão para deliberação dos sócios sobre a distribuição de lucros, é possível fazê-lo desproporcionalmente a participação no capital social, haja vista a ausência de qualquer impedimento legal nesse sentido. O provimento do recurso voluntário foi por maioria porque três conselheiros foram votos vencidos. O processo envolveu a distribuição de lucros de sociedade civil.

Quando o Decreto-lei nº 2.397, de 1987, passou a tributar os lucros das sociedades civis de profissões regulamentadas diretamente nas pessoas físicas dos sócios, o revogado art. 2º dispunha que o lucro apurado será considerado automaticamente distribuído aos sócios de acordo com a participação de cada um nos resultados da sociedade. Nessas sociedades, a distribuição de lucros não proporcional ao capital de cada sócio é justificada porque a preponderância para a obtenção do lucro é o trabalho pessoal e não o capital.

No caso de sociedade simples ou limitada, a lei autoriza cláusula contratual de distribuição de lucro não proporcional ao capital para qualquer atividade. Se todos os sócios forem pessoas físicas, a distribuição desproporcional ao capital, mesmo sem cláusula contratual, não há infração tributária federal. O sócio que recebeu menos fez doação para o sócio que recebeu mais. A única incidência é de imposto estadual de doação.

Se os sócios forem pessoas jurídicas, a distribuição desproporcional sem cláusula contratual acarreta problema tributário porque a doação é indedutível para a empresa doadora e é tributável para a donatária.

Quando a distribuição desproporcional de lucros beneficiar pessoa física e prejudicar sócia ou acionista pessoa jurídica, mesmo na existência de cláusula contratual naquele sentido, o fisco pode não aceitar. Assim, se a pessoa física tem 10% do capital e tem direito de 90% dos lucros, enquanto a pessoa jurídica com 90% de capital tem direito de 10% dos lucros, a operação poderá ser caracterizada como DDL na forma do inciso VI do art. 464 do RIR/99 que dispõe:

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

A Solução de Consulta nº 46 da 6ª RF (DOU de 14-06-10) decidiu que estão abrangidos pela isenção do imposto de renda na fonte os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

## **DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS DE SERVIÇOS**

A Parte Primeira do Código Comercial que foi revogada pelo Código Civil dispunha sobre a sociedade de capital e indústria que era conhecida como sociedade de capital e trabalho. O Código Civil permite a existência de sócio de serviços nas sociedades simples, hoje restrita a algumas atividades como de advocacia e auditoria.

O instrumento do contrato da sociedade de capital e trabalho devia especificar as obrigações do sócio ou sócios de trabalho e a quota de lucros que devia caber-lhes em partilha. Na falta de declaração no contrato, o sócio de trabalho tinha direito a uma quota nos lucros igual à que for estipulada a favor do sócio capitalista de menor entrada.

O art. 1.007 do Código Civil dispõe que salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

A Solução de Consulta nº 116 da 6ª RF (DOU de 21-09-09) decidiu que a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, alcança tão somente os lucros e dividendos pagos aos sócios de capital. Os valores pagos ao sócio de serviço têm natureza jurídica de “rendimentos pagos pelo trabalho”, pouco importando a denominação que se dê à contraprestação paga pelo seu labor.

Aquela decisão foi reformada pela Solução de Consulta nº 140 (DOU de 05-10-09) dizendo que a distribuição de lucros aos sócios (de capital ou de serviço) é isenta de imposto de renda na fonte. Contudo, existem regras que devem ser observadas levando-se em consideração a forma de tributação da pessoa jurídica.

No caso de sociedade simples tributada pelo lucro presumido, que é a maioria, a decisão leva a entender que o contrato social pode permitir a participação dos sócios de serviços nos lucros diferentes da proporção da média do valor das quotas. A decisão não diz, todavia, que os sócios de serviços podem participar dos lucros na proporção das receitas de serviços geradas para a sociedade.

O art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, concedeu isenção do imposto de renda sobre os lucros ou dividendos distribuídos sem fazer distinção entre sócio de capital e de serviços. Com isso, a isenção está assegurada, desde que a distribuição obedeça ao art. 1.007 do Código Civil. No caso de sociedade de advogados, se o sócio de serviço recebe lucros na proporção de honorários recebidos pela sociedade em razão dos serviços executados pelo sócio, o valor recebido não tem natureza de lucros mas de trabalho.

Numa sociedade de advogados ou de auditoria que tem trinta sócios de serviços, a participação nos ditos lucros não é igual para todos. A distribuição é proporcional ao valor da receita que cada sócio de serviço proporciona para a sociedade de serviços. Com isso, o lucro poderá variar mensalmente para o mesmo sócio. Outra irregularidade é participação somente nos lucros, sem ter pro-labore na maioria dos casos, ainda que o sócio de serviço tenha dedicação exclusiva. A remuneração recebida não tem natureza de lucros ou dividendos.

Quando o art. 1.007 do Código Civil dispõe que salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas, a expressão **salvo estipulação em contrário** somente tem aplicação para o sócio capitalista, não se aplicando para o sócio de serviços porque este não possui quotas. O sócio de serviços não participa das perdas porque o art. 1.008 do Código civil é aplicável exclusivamente para os sócios de capital.

O contrato social pode estipular que determinado sócio com 10% do capital participe com 50% dos lucros, mas a distribuição dos lucros para sócio de serviços terá que observar a parte final do art. 1.007 do Código Civil.

A maioria dos contratos sociais que tem dezenas de sócios de serviços e que paga lucros isentos de imposto de renda, tem como objetivo sonegar o imposto de renda e a contribuição ao INSS. Se num contrato social o sócio de serviços tiver quotas, este torna-se sócio capitalista porque as quotas terão que ser integralizadas com serviços prestados. Pelo Código Civil o sócio de serviços não pode ter quotas de capital.

Os jornais têm noticiado que no Estado de São Paulo há mais de cem sociedades de advogados que têm sócios de serviços. Se essa questão for submetida ao Judiciário, certamente, qualquer que seja a forma de cálculo dos lucros dos sócios de serviços não será considerada remuneração tributável na fonte pelo imposto de renda. Nem é preciso dizer por que.

A Solução de Consulta Interna nº 12 da COSIT decidiu que não incide imposto de renda sobre os valores pagos a título de distribuição de lucros para os sócios de serviços de que trata o art. 1.007 do Código Civil.

Como a maioria dos pagamentos aos sócios de serviços não observa a determinação daquele art. 1.007, o fisco pode cobrar o imposto de renda por tratar-se de rendimentos de serviços prestados e não distribuição de lucros.

**Pagamentos feito a ex-sócio.** A Solução de Consulta nº 102 de 9ª RF (DOU de 12-06-13) decidiu que o pagamento feito a ex-sócio de sociedade de advogados, relativo a resultados apurados após a sua saída da sociedade e decorrentes de processos do qual participou, não tem natureza de distribuição de lucros, mas de remuneração pela prestação de serviços.

Aquela decisão é coerente com a da Solução de Consulta nº 177 da 8ª RF (DOU de 21-10-03) onde diz que qualquer importância recebida por ex-sócio após a alienação das quotas, em virtude de cláusula contratual, não se enquadra como distribuição de lucros mas como parte do preço da venda. Essa situação ocorre, por exemplo, na existência de questionamento de tributos pagos antes da venda da participação societária.

## PESSOAS JURÍDICAS DEVEDORAS DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES

A aplicação de multa por distribuição de lucros ou bonificações em dinheiro, quando a pessoa jurídica estiver em débito, não garantido, para com a União e o INSS, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, vem desde 1964 mas não se tem notícia de uma só imposição. A preocupação das empresas surgiu com o art. 17 da Lei nº 11.051, de 2004. O art. 32 da Lei nº 4.357, de 16-07-64, dispunha:

Art. 32. As pessoas Jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

- a) distribuir... (VETADO) ... quaisquer bonificações a seus acionistas;
- b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos;
- c) (VETADO).

Parágrafo único. A desobediência ao disposto neste artigo importa em multa, reajustável na forma do art. 7º, que será imposta:

- a) às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem ...(VETADO) ... bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% das quantias que houverem pago indevidamente;
- b) aos diretores e demais membros da administração superior que houverem recebido as importâncias indevidas, em montante igual a 50% destas importâncias.

O art. 17 da Lei nº 11.051, de 29-12-04, substituiu o parágrafo único do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, pelos §§ 1º e 2º, passando o art. 32 a ter a seguinte redação:

Art. 32. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

- a) distribuir ...(VETADO) ... quaisquer bonificações a seus acionistas;
- b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos;
- c) (VETADO).

§ 1º A inobservância do disposto neste artigo importa em multa que será imposta:

- I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% das quantias distribuídas ou pagas indevidamente; e
- II - aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% dessas importâncias.

§ 2º A multa referida nos incisos I e II do § 1º deste artigo fica limitada, respectivamente, a 50% do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica". (NR)

Alguns tributaristas entendem que o art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, não foi recepcionado pela atual Constituição por ferir direitos e garantias fundamentais do art. 5º como o direito de propriedade. O entendimento não procede porque o direito de propriedade tem suas limitações. A legislação tributária e o Código Civil dispõem sobre os casos de alienações de propriedades que configuram fraudes aos credores. A lei que dispõe sobre a aplicação de multa na distribuição de lucros pela pessoa jurídica com débito de tributos não garantido não contraria a Constituição.

Apesar daquele art. 32, com redação alterada, sempre ter constado nos Regulamentos do Imposto de Renda, não há notícia de um só processo fiscal pela aplicação da multa. A situação não será a mesma daqui em diante.

O DOU não publicou as razões de três vetos parciais do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964. Um dos vetos, certamente, recaiu sobre a palavra dividendos. Com isso, no caso de sociedade por ações, o impedimento é somente para a distribuição de bonificações em dinheiro, estando excluída a distribuição de dividendos. A Lei nº 6.404, de 1976, que é posterior, fixa em seu art. 202 o dividendo obrigatório mínimo de 25% do lucro que seria incompatível se a vedação da Lei nº 4.357, de 1964, abrangesse dividendos.

A letra **a** do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, é aplicável exclusivamente para as sociedades por ações. A letra **b**, certamente, é aplicável para os demais tipos societários, não tendo aplicação para as sociedades por ações. A Lei nº 6.404, de 1976, que é

posterior à Lei nº 4.357, de 1964, ao dispor em seu art. 1º que a companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas, está considerando as palavras sócios e acionistas como sinônimas. Apesar disso, a letra **b** não é aplicável para as sociedades por ações.

A vedação para distribuir bonificações em dinheiro ou lucros tem aplicação quando a pessoa jurídica tiver débito, não garantido, de imposto, taxa ou contribuição por falta de recolhimento no prazo legal. A lei não faz distinção se o débito é de um dia ou um ano. O débito com a exigibilidade suspensa não é considerado débito para esse fim. Não entra, também, na vedação o débito garantido por depósito integral em dinheiro ou em bens.

A redação do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, era desastrosa mas o art. 17 da Lei nº 11.051, de 2004, em nada melhorou. Na aplicação da multa cada autuante fará a sua interpretação. A palavra **remunerações**, indevidamente utilizada no § 1º e que não consta no caput, se não for entendida como lucros, as multas dos incisos I e II não são aplicáveis cumulativamente.

Se a palavra **remunerações** não foi utilizada no sentido de lucros, a multa do inciso I do § 1º é aplicável exclusivamente para as sociedades por ações porque a vedação é de distribuir bonificações a seus acionistas como dispõe a letra **a** do art. 32. Nesta hipótese, as multas dos incisos I e II do § 1º não são cumulativas. Isso porque a competência para distribuir bonificações em dinheiro é da assembléia geral dos acionistas e não dos diretores ou administradores.

A multa do inciso II do § 1º não é aplicável para os diretores e administradores das sociedades por ações porque a letra **b** do art. 32 veda dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos. As palavras sócios ou quotistas excluem as sociedades por ações.

O valor da multa aplicável tem dois limites máximos, sendo aplicável o de menor valor. O primeiro limite é 50% do valor distribuído ou pago indevidamente enquanto o segundo limite é 50% do valor total do débito não garantido. Assim, a pessoa jurídica com débito tributário não garantido de R\$ 100.000,00 distribuiu lucros de R\$ 300.000,00. Neste caso o valor da multa aplicável é de R\$ 50.000,00.

O art. 889 do RIR/99, ao dispor que as pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, por falta de recolhimento de imposto no prazo legal, não poderão distribuir bonificações ou lucros, não transcreveu exatamente o caput do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964. Neste, a vedação ocorre quando a pessoa jurídica estiver em débito, não garantido para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social (atual INSS), por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição no prazo legal.

O art. 52 da Lei nº 8.212, de 1991, dispõe que a empresa em débito para com a seguridade social é proibido:

- I - distribuir bonificação ou dividendo a acionista;
- II - dar ou atribuir cota ou participação nos lucros a sócio-cotista, diretor ou outro membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo, ainda que a título de adiantamento.

O 1º C.C. decidiu, pelo ac. nº 105-16.490/2007 (DOU de 10-04-08), que é devida a multa de 50% sobre o valor distribuído aos sócios quando houver débito não garantido com a União e suas Autarquias de Previdência e Assistência Social, limitada à metade do referido débito (art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

A lei é de 1964 mas não havia notícia de lançamento de multa por distribuição de lucros quando a pessoa jurídica tiver débito tributário não garantido. No caso daquela decisão do 1º C.C. a autuada é uma sociedade limitada. Tanto na redação anterior como na atual do art. 32, no caso de sociedades por ações, a vedação aplica-se exclusivamente para a distribuição de bonificações, naturalmente excluída a distribuição de bonificação em novas ações decorrente de capitalização de lucros e reservas.

No caso de sociedades por ações, o art. 202 da Lei nº 6.404, de 1976, determina a distribuição de dividendo obrigatório não inferior a 25% do lucro líquido ajustado nos termos daquele artigo que seria incompatível com a vedação do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964.

## **NÃO PODE DISTRIBUIR**

O art. 545 do RIR/99 dispõe que o valor do imposto que deixou de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento de capital social.

Aquela vedação não se aplica para os lucros apurados no exercício da atividade de ensino superior pelas instituições de ensino que tenham aderido ao PROUNI (Solução de Consulta COSIT nº 107 no DOU de 28-04-14).

## **LUCRO COM TRIBUTAÇÃO DIFERIDA**

Em diversos artigos da Lei nº 12.973, de 2014, têm previsão de reconhecer o lucro ou a receita no resultado e diferimento da tributação no Lalur. O maior absurdo é reconhecer no resultado a receita sem obedecer o regime de competência e que vai ter redução de custos e despesas administrativas no futuro. Os que envolvem lucros de maior valor são de atividades imobiliárias e concessionárias de serviços públicos ou por avaliação de ativos a valor justo.

O art. 29 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação da Lei nº 12.973, de 2014, permite reconhecer, no resultado, o lucro na venda de imóveis a prazo ou em prestações, com diferimento da tributação no Lalur. Nas incorporações de prédios de apartamentos ou salas comerciais, as vendas começam nas plantas e muito antes do término da construção as unidades autônomas estão vendidas.

Para não pagar IRPJ e CSLL sobre lucro inexistente por não ter custo incorrido total, é utilizado o custo orçado para apurar o lucro tributário em cada recebimento da prestação. Esse lucro bruto, além de ser estimado, não tem redução de despesas administrativas, financeiras e de vendas que são vultosas. Em cada venda é apurado o lucro bruto que é contabilizado no resultado, com diferimento de tributação no Lalur.

Os arts. 35 e 36 da Lei nº 12.973, de 2014, absurdamente mandam reconhecer no

resultado a receita e não o lucro dos contratos de concessão de serviços públicos com diferimento da tributação no Lalur. Se na construção de usina hidrelétrica tiver gastos de vinte bilhões de reais, pelos arts. 35 e 36, esse é o valor a ser registrado no resultado quando a receita da concessionária tem origem nos pagamentos de usuários ou consumidores de serviços.

O art. 42 da IN nº 1.515, de 24-11-14, na avaliação a valor justo de ativos, dispõe que o ganho será registrado a crédito de receita ou patrimônio líquido em contrapartida a subconta vinculada ao ativo. Essa determinação é absurda e contrária a lei societária.

Se a empresa reavaliar a sua marca em dez bilhões de reais, a contrapartida do aumento de valor do ativo a valor justo vai para o resultado com exclusão no Lalur. O lucro pode ser distribuído ou levado para aumento de capital. A marca não vai realizar enquanto existir a empresa.

O § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, manda registrar como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo.

Na redação original aquele parágrafo mandava registrar a reserva de reavaliação de ativos. Tanto a reserva de reavaliação como a contrapartida da avaliação a valor justo terão que passar para o resultado, quando o ativo correspondente for realizado, não gerando qualquer aumento no patrimônio líquido.

A lei tributária deveria dispor que os lucros com tributação diferida no Lalur devem ser contabilizados em subconta específica do patrimônio líquido que perderia o direito de diferimento caso fossem distribuídos ou levados para aumento de capital.

---

# 40 IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

---

A partir de 01-01-89, todos os rendimentos auferidos por pessoas físicas de pessoas jurídicas estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte. A partir de 01-01-96, com exceção dos rendimentos de aplicações financeiras, os demais rendimentos estão sujeitos à retenção na fonte mediante aplicação das alíquotas do imposto de renda da tabela progressiva. Há exceções previstas em leis.

Até 31-12-88, nem todos os rendimentos pagos por pessoas jurídicas a pessoas físicas domiciliadas no País estavam sujeitos à tributação na fonte. A incidência era nominada, ou seja, o imposto somente incidia na fonte quando determinada natureza de rendimento estava expressamente elencada como sujeito à tributação na fonte. Cada artigo do Regulamento do Imposto de Renda previa a incidência do imposto para determinado rendimento.

A partir da Lei nº 7.713/88 isso foi alterado. Todos os rendimentos estão sujeitos à retenção na fonte. Trata-se de incidência genérica, isto é, um só artigo, o art. 7º, cuida da incidência na fonte de todos os rendimentos. Acabou a figura de não-incidência. O imposto de fonte só não incide sobre determinados rendimentos quando a isenção estiver expressamente prevista na Lei nº 7.713/88 ou legislação posterior (art. 639 do RIR/99).

Os ganhos de capital que não sejam os decorrentes de aplicações financeiras não sofrem retenção na fonte, mesmo quando pagos ou creditados por pessoas jurídicas a pessoas físicas. Assim, nas alienações de participações societárias não há retenção do imposto na fonte.

O imposto de renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário (art. 46 da Lei nº 8.541/92). Nas três hipóteses mencionadas no seu § 1º está dispensada a soma dos rendimentos pagos no mês para aplicação da tabela de retenção.

As importâncias recebidas a título de alimentos ou pensões em cumprimento de acordo ou decisão judicial sujeitam-se ao recolhimento mensal (carnê-leão), não estando sujeitas à retenção do imposto de renda na fonte (ADN nº 11 de 16-04-93).

## **PRÊMIOS DISTRIBUÍDOS EM DINHEIRO OU BENS**

A Receita Federal definiu através do PN nº 93/74 que a distribuição gratuita de prêmios a funcionários e representantes comerciais da pessoa jurídica, a título de incentivo à produtividade, independe de autorização prévia, quando realizada sem

sorteio, vale-brinde, concurso ou operação assemelhada. O valor dos prêmios distribuídos estará sujeito à incidência do imposto de renda como rendimento do trabalho.

A autorização estará dispensada quando o recebimento dos prêmios depender exclusivamente do fator esforço, ou seja, o funcionário ou representante comercial que mais vendas efetuar recebe o prêmio. O recebimento do prêmio não poderá depender do fator sorte ou azar, isto é, qualquer tipo de sorteio.

A fonte pagadora dos rendimentos deverá reter o imposto de renda de 1,5% em se tratando de beneficiária pessoa jurídica ou mediante aplicação da tabela em se tratando de beneficiária pessoa física. Isso porque o art. 994 do RIR/99 dispõe que para os fins do imposto, os rendimentos em espécie serão avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto, a tributação incidirá sobre o rendimento reajustado na forma da IN nº 4 de 14-01-80.

Até 31-12-94, os prêmios distribuídos em bens mediante sorteio não estavam sujeitos à tributação na fonte e nem na declaração dos beneficiários porque não se tratam de frutos de capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Os prêmios distribuídos sob a forma de bens e serviços, através de concursos e sorteios de qualquer espécie, estão sujeitos à incidência do imposto, à alíquota de 20%, exclusivamente na fonte (art. 63 da Lei nº 8.981/95 com nova redação dada pela Lei nº 9.065/95).

O § 1º do art. 63 da Lei nº 8.981, de 1995, na redação dada pelo art. 71 da Lei nº 11.196, de 2005, dispõe que o imposto de renda incidirá sobre o valor de mercado do prêmio, na data da distribuição. O imposto retido deverá ser recolhido até o terceiro dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência do fato gerador (art. 70 da Lei nº 11.196, de 2005).

O ADN nº 19, de 26-07-96, esclareceu que para os efeitos do art. 63 da Lei nº 8.981, de 1995, considera-se efetuada a distribuição do prêmio na data da realização do concurso ou do sorteio, sendo irrelevante que o seu recebimento, pelo contemplado, ocorra em outra data.

Para efeito de recolhimento do imposto de renda na fonte, considera-se efetuada a distribuição de prêmios da loteria instantânea – “raspadinha” – em bens e serviços, na data da apresentação dos bilhetes para resgate ou ressarcimento dos prêmios (ADN nº 18 de 15-05-97).

O ADN nº 7, de 13-01-97, definiu que a incidência do imposto de renda de que trata o art. 63 da Lei nº 8.981/95 não alcança a distribuição de prêmios realizada mediante vale-brinde.

O prêmio em bem distribuído através de concurso em que não entra o fator sorte e azar, auferido por pessoa física, será tributado mediante aplicação da tabela progressiva do imposto de renda porque é considerado rendimento do trabalho. Isso ocorre com os concursos de competições esportivas, de saber, de beleza etc.

O art. 677 do RIR/99, ao dispor que os prêmios distribuídos sob a forma de bens e serviços, através de concursos e sorteios de qualquer espécie, estão sujeitos à incidência do imposto, à alíquota de 20%, exclusivamente na fonte, usou a palavra concurso no sentido de sorteio e não de habilidade do concorrente. Os artigos 676 e 677 estão na seção IV do capítulo IV onde o primeiro dispõe sobre o sorteio em que o prêmio é pago em dinheiro, enquanto o art. 677 dispõe sobre o sorteio em que o prêmio é pago em bens ou serviços.

O art. 676 também usa a palavra concurso ao dizer “os prêmios em concursos de prognósticos desportivos. A palavra concursos foi usada no sentido de sorteio em que entra o fator sorte e azar. No concurso que entra o fator desempenho ou a habilidade do participante, a tributação do prêmio não é pelo artigo 677, mas sim como rendimento do trabalho, na maioria das vezes como sem vínculo empregatício.

No concurso de Rei Momo ou Rainha do Carnaval, o participante está promovendo o carnaval local, no concurso de melhor pianista amador promovido em programas de televisão, o participante está promovendo produtos ou serviços e se uma indústria de televisores instituir prêmio para vendedores das lojas que mais venderem televisores da marca, o prêmio é fruto do trabalho.

A Solução de Consulta nº 48 da 8ª RF (DOU de 07-05-03), em sua ementa definiu o seguinte:

#### PRÊMIOS PAGOS EM BENS

Os prêmios em bens, obtidos no programa de televisão intitulado “Roleta Russa”, que visa aferir a capacidade humana em diversas áreas (conhecimentos gerais, raciocínio, lógica, intelecto, agilidade, improvisação, habilidades físicas e/ou artísticas), sujeitam-se à incidência do imposto de renda, à alíquota de vinte por cento, exclusivamente na fonte, calculado sobre o valor do bem na data da distribuição.

#### PRÊMIOS PAGOS EM DINHEIRO

Os prêmios em dinheiro outorgados a pessoas físicas em decorrência da avaliação do desempenho demonstrada no programa de televisão intitulado “No Vermelho”, ainda que mediante assunção de dívidas contraídas pelos participantes, assumem o aspecto de remuneração do trabalho não-assalariado, estando sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, calculado mediante a aplicação da tabela progressiva.

A decisão, sem base legal, dá tratamento tributário diferente para os prêmios pagos para pessoas físicas em bens e em dinheiro, ambos decorrentes de habilidade ou melhor desempenho do participante, sem que entre o fator sorte ou azar. Quando o prêmio é pago em bens, a decisão manda tributar exclusivamente na fonte à alíquota de 20%, enquanto no pagamento em dinheiro a tributação na fonte e na declaração de ajuste é pela tabela progressiva.

Até 31-12-94, os prêmios pagos em bens quando decorrentes de sorteio, onde entra o fator sorte ou azar, eram isentos do imposto de renda. Na edição de 1994 do livro Imposto de Renda das Empresas, pág. 423, ao tratar dos prêmios pagos em dinheiro ou bens, escrevemos o seguinte:

A legislação é de certa forma injusta porque tributa o prêmio recebido com o fruto do trabalho e não tributa o prêmio recebido sem nenhum esforço.

O saudoso funcionário Edson Vianna Brito que trabalhava na COSIT leu o livro e nos disse que sanaria a injustiça, tanto que no mesmo ano o art. 63 da MP nº 812/94, convertido no mesmo artigo da Lei nº 8.981, de 20-01-95, veio dispor:

Art. 63. Os prêmios distribuídos sob a forma de bens e serviços, através de

concursos e sorteios de qualquer espécie, estão sujeitos à incidência de imposto, à alíquota de 35%, exclusivamente na fonte.

A alíquota de 35% foi reduzida para 20% na retificação do art. 1º da Lei nº 9.065, de 20-06-95, publicada no DOU de 03-07-95. O art. 63 da Lei nº 8.981/95 instituiu a tributação sobre os prêmios pagos em bens, decorrentes de concursos ou sorteios. A palavra concurso foi utilizada no sentido de fator sorte ou azar, não tendo sido alterada a tributação dos prêmios pagos em bens onde entra exclusivamente o fator habilidade ou desempenho do participante.

A lei corrigiu a injustiça apontada no livro mas a Receita Federal está criando outra injustiça com interpretação distorcida, ou seja, no concurso de habilidade ou melhor desempenho, se o prêmio for distribuído em bens, o imposto de renda é exclusivo na fonte à alíquota de 20% e se for em dinheiro a tributação é a título de rendimento do trabalho.

O ADN nº 41, de 30-11-95, definiu que os prêmios distribuídos pelas entidades imunes relacionadas no art. 150, III, c, da Constituição também estão sujeitos ao imposto de renda. Esse entendimento não é pacífico. Se a própria lei diz que compete à pessoa jurídica que proceder à distribuição de prêmios, efetuar o pagamento do imposto correspondente, não se aplicando o reajustamento da base de cálculo, o imposto não é de retenção na fonte porque o ônus é da entidade que distribui os prêmios. Nesta hipótese, ao exigir o imposto de renda sobre os prêmios das entidades imunes, estará cobrando imposto sobre o patrimônio dessas entidades, proibida pela Constituição.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 104-15.055/97 (DOU de 28-11-97) que a exigência de imposto de renda na fonte sobre o valor de mercado de prêmios distribuídos em bens, ainda que angariados por doação para sorteio, como instrumento de reforço dos recursos financeiros de entidades de assistência social imunes, não pode ser dispensada face ao disposto nos arts. 153, § 4º, da CF/88 e 9º, § 1º, da Lei nº 5.172/66.

“Distribuição de Prêmios em bens – Os Prêmios distribuídos sob a forma de bens, através de concursos e sorteios de qualquer espécie, estão sujeitos à incidência do imposto exclusivamente na fonte, competindo à pessoa jurídica, inclusive a imune e a isenta, que os distribuir efetuar o pagamento desse tributo” (ac. nº 104-17.290/99 no DOU de 25-02-00)

A decisão COSIT nº 15/00 (DOU de 14-09-00) definiu que estão sujeitos ao imposto de 30%, mediante desconto na fonte pagadora, os lucros decorrentes de prêmios em dinheiro obtidos em sorteios realizados na exploração de jogos de bingo.

A Solução de Consulta COSIT nº 137 (DOU de 12-06-15), que tem efeito de ato normativo, diz que sujeita-se à incidência exclusiva do imposto na fonte, sob a alíquota de 30%, o prêmio distribuído a pessoa física em dinheiro por meio de sorteio.

Os valores das gratificações, prêmios ou participações, pagos a atleta profissional em decorrência dos resultados obtidos em competições esportivas possuem caráter remuneratório e estão sujeitos à incidência do imposto de renda, na fonte e na declaração. Se os prêmios forem entregues a pessoa física não-residente no Brasil, sujeitam-se à incidência exclusiva na fonte à alíquota de 25% (Solução de Consulta COSIT nº 15 no DOU de 27-08-02).

O STJ decidiu que o valor correspondente a ajuda de custo pago a deputado tem incidência do imposto de renda (REsp 509.872-MA no DJU de 13-10-03 pág. 264). O 1º C.C. decidiu que os valores convertidos em pecúnia referente as cotas de direitos de uso de serviços postais, telefônicos e passagens aéreas atribuídos aos parlamen-

tares no exercício do mandato, integram o rendimento tributável do beneficiário (ac. nº 102-45.932/2003 no DOU de 30-07-03).

O art. 676 do RIR/99 dispõe que estão sujeitos à incidência do imposto, à alíquota de 30% exclusivamente na fonte, os prêmios em dinheiro obtidos em loterias, sorteios de qualquer espécie, concursos de prognósticos desportivos, etc. O imposto incidirá apenas sobre o valor do prêmio em dinheiro que exceder ao valor da primeira faixa da tabela de incidência mensal do imposto de renda da pessoa física (art. 56 da Lei nº 11.941, de 2009).

## ISENÇÕES

A partir da vigência da Lei nº 7.713/88 não existe a figura da não-incidência do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos pagos por pessoas jurídicas a pessoas físicas. O rendimento só não está sujeito à tributação quando houver isenção prevista em lei. O art. 39 do RIR/99 relaciona os rendimentos isentos do imposto de renda.

As cotas relativas a direito de uso de serviços postais e telefônicos, bem assim a passagens aéreas atribuídas aos parlamentares no exercício do mandato, nos limites fixados pelo órgão competente, não se sujeitam à tributação pelo imposto sobre a renda na fonte e na Declaração de Ajuste Anual. Na hipótese de conversão em pecúnia das referidas cotas, os valores recebidos integram o rendimento tributável do beneficiário (AD nº 84 de 07-10-99).

O STJ decidiu que o valor correspondente a ajuda de custo pago a deputado tem incidência do imposto de renda (REsp 509.872-MA no DJU de 13-10-03 pág. 264). O 1º C.C. decidiu que os valores convertidos em pecúnia referente as cotas de direitos de uso de serviços postais, telefônicos e passagens aéreas atribuídos aos parlamentares no exercício do mandato, integram o rendimento tributável do beneficiário (ac. nº 102-45.932/2003 no DOU de 30-07-03).

A PGFN decidiu que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outro fundamento relevante: nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide imposto de renda sobre o pagamento da parcela indenizatória devida aos parlamentares em face de convocação para sessão legislativa extraordinária (AD nº 3, de 18-09-08, no DOU de 22-09-08). Trata-se de mais uma Jurisprudência absurda do STJ.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 104-19.468/2003 (DOU de 17-03-04) que estão isentos do imposto de renda retido na fonte os pagamentos relativos a indenizações por dano patrimonial. A isenção prevista no artigo 70, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, não adotou a culpa como pressuposto e, conseqüentemente, não faz qualquer distinção entre culpa contratual e culpa extra-contratual. A decisão nº 8 da COSIT (DOU de 09-06-00) esclareceu que não se sujeitam à incidência do imposto de renda as indenizações pagas ou creditadas destinadas a reparar danos patrimoniais.

**Pensão especial.** Estão isentos do imposto de renda a pensão especial e outros valores recebidos em decorrência da deficiência física conhecida como “Síndrome da Talidomida”, quando pagos ao seu portador (art. 19 da Lei nº 11.727, de 2008). No caso de valores recebidos de fonte situada no exterior, a documentação comprobatória deve ser traduzida por tradutor juramentado.

**Auxílio-creche.** O Ministro da Fazenda aprovou o Parecer PGFN nº 2118/2011

(DOU de 15-12-11) que dispensa apresentar recursos e a desistência dos já interpostos nas ações judiciais que visem obter a declaração da não incidência do imposto de renda sobre as verbas recebidas a título de auxílio-creche pelos trabalhadores até o limite de cinco anos de idade de seus filhos e dependentes.

## DEDUÇÕES

As alíquotas de retenção do imposto de renda na fonte estão uniformizadas em uma só tabela para todos os rendimentos, sejam os provenientes de trabalho com vínculo empregatício ou não. As deduções variam de acordo com a natureza do rendimento.

Os encargos de dependentes e os de pensões alimentícias podem ser deduzidos tanto na apuração da base de cálculo do imposto sobre os rendimentos do trabalho assalariado como de rendimentos sem vínculo empregatício. As contribuições para as entidades de previdência só podem ser deduzidas do rendimento do trabalho assalariado.

As despesas médicas, hospitalares e dentárias somente poderão ser deduzidas na declaração de rendimentos, não sendo permitidas deduções para efeito de retenção do imposto de renda. Na declaração de rendimentos a dedução será da totalidade dos gastos efetuados.

## DEPENDENTES

Cada cônjuge poderá deduzir seus dependentes, sendo vedada a dedução concomitante de um mesmo dependente na determinação da base de cálculo do imposto. O beneficiário dos rendimentos deverá informar à fonte pagadora os dependentes que serão utilizados na determinação da base de cálculo do imposto. Tratando-se de dependentes comuns, a declaração será firmada por ambos os cônjuges.

Nada impede que a pessoa física pleiteie a dedução do mesmo dependente em cada uma das várias fontes pagadoras de rendimentos. Assim, se a pessoa física tiver dois empregos ou tiver dois imóveis alugados, em cada uma das fontes pagadoras poderá ser deduzido o mesmo dependente.

A Constituição Federal de 1988 acabou com a figura de cabeça-de-casal. O inciso I do art. 5º dispõe que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações. Agora não há mais nenhuma restrição para deduzir os dependentes comuns do casal na determinação da base de cálculo do imposto sobre os rendimentos da mulher.

## PENSÃO ALIMENTÍCIA

Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderão ser deduzidas as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão ou acordo judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais (art. 643 do RIR/99). O valor da pensão alimentícia não utilizado, como dedução, no próprio mês de seu pagamento, poderá ser deduzido nos meses subsequentes.

Tanto a palavra *acordo* como *decisão* estão ligadas à palavra *judicial*, ou seja, o acordo também deverá ser judicial. O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 106-3.086/90 (DOU de 15-03-91) que a pensão alimentícia, cujo abatimento é permitido, não pode resultar de

acordo particular, fora do processo judicial. A mesma Câmara tinha decidido pelo Ac. nº 106-2.743/90 (DOU de 31-08-90) que poderão ser abatidas, também a título de encargo de família, as importâncias efetivamente pagas de pensão alimentícia em cumprimento de acordo particular, desde que comprovado através de documento hábil e idôneo.

Quando a fonte pagadora não for responsável pelo desconto da pensão, o valor mensal efetivamente pago poderá ser considerado para fins de determinação da base de cálculo sujeita ao imposto na fonte, devendo o prestador fornecer o comprovante do pagamento à fonte pagadora.

Nos casos de separação de casais é comum o juiz, ao fixar a pensão alimentícia, principalmente para filhos menores, desmembrar os valores de alimentação, moradia, educação, despesas médicas etc. A resposta à pergunta nº 334 do livro editado pela Receita Federal em 2007 diz que somente é dedutível o valor pago como pensão alimentícia. Esse entendimento não tem base legal porque se o juiz não fizer destaque por tipo de despesa, a totalidade do valor pago é considerada pensão alimentícia dedutível na determinação do imposto de renda.

O art. 21 da Lei nº 11.727, de 2008, veio dispor que as despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei nº 5.869, de 1973 (CPC), poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na lei. Essa limitação é outro absurdo.

Não tem sentido a Receita Federal dar tratamento diferenciado de acordo com a decisão do juiz. Então aquele que paga as prestações da casa por determinação judicial não tem o direito de deduzir como pensão alimentícia? Tudo é despesa para quem paga e é rendimento para quem recebe. Vai alegar que quem recebe em bens não tem recursos para pagar o imposto? Os rendimentos em espécie estão previstos no art. 994 do RIR/99.

O 1º C.C. decidiu acertadamente pelo Ac. nº 102-22.525/86 (DOU de 02-06-88) que se a decisão judicial impôs ao contribuinte pagamento, em favor da ex-esposa, de valor destinado a pagar débito a entidade do SFH, esse valor constitui desenganadamente pensão alimentícia.

## **VÁRIOS PAGAMENTOS NO MÊS**

O imposto será retido por ocasião de cada pagamento e, se houver mais de um pagamento, pela mesma fonte pagadora à mesma pessoa física, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos no mês, a qualquer título.

Aquilo significa que, por exemplo, se a empresa fizer pagamentos quinzenais, no segundo cálculo serão computados os rendimentos pagos na primeira quinzena e do imposto resultante será deduzido o valor do imposto retido na primeira quinzena.

## **PAGAMENTOS ACUMULADOS**

No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto na fonte incidirá sobre o total dos rendimentos pagos no mês, inclusive sua atualização monetária e juros

(art. 640 do RIR/99). O valor das despesas com ação judicial necessárias ao recebimento dos rendimentos, inclusive com advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização, poderá ser deduzido para apurar a base de cálculo do imposto.

Além dos casos de pagamentos acumulados de salários de vários meses, por dificuldade financeira da fonte pagadora, esse fato ocorre nas revisões judiciais de aluguéis comerciais quando as diferenças mensais em litígio são depositadas à disposição da justiça. No caso de salários há injustiça porque a alíquota de 27,5% incidirá sobre salários que isoladamente pagos estariam isentos do imposto. Há injustiça até na dedução de dependentes.

O STJ vem, reiteradamente, decidindo que no cálculo do imposto incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente, devem ser levadas em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos, nos termos previstos no art. 521 do RIR (Decreto nº 85.450/80). A aparente antinomia desse dispositivo com o art. 12 da Lei nº 7.713/88 se resolve pela seguinte exegese: este último disciplina o momento da incidência; o outro, o modo de calcular o imposto. No REsp nº 787.559-SC (DJU de 17-11-05) estão citadas duas decisões anteriores.

O STJ ora legisla para considerar como indenização isenta de imposto as férias não trabalhadas ou horas de folga trabalhadas e ora ignora a vigência de lei para aplicar outra revogada e vai indo. O art. 521 do RIR expedido com o Decreto nº 85.450/80 está expressamente revogado pelo art. 3º do Decreto nº 1.041, de 1994, que aprovou o RIR e o art. 12 da Lei nº 7.713, de 1988, dispõe claramente:

Art. 12 - No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

O art. 521 do revogado RIR/80 que foi inserido sem origem em lei dispunha que os rendimentos pagos acumuladamente serão considerados nos meses a que se referirem. O fato de em certos casos a atual regra da legislação prejudicar o contribuinte não é motivo para decisões em contrário com a lei. O critério de tributação do art. 521 do RIR/80 foi alterado porque sua aplicação era problemática por exigir o recálculo do imposto das declarações de anos anteriores.

O DOU de 27-10-05 publicou cinco Soluções de Consultas da 10ª Região Fiscal da Receita Federal dizendo que o imposto de renda incide, na fonte e na declaração de rendimentos anual, por ocasião da efetiva percepção dos rendimentos pela pessoa física (regime de caixa) inclusive no caso de rendimentos percebidos acumuladamente, em cumprimento de decisão judicial.

O STF declarou a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713, de 1988, no RE 614.406/RS em repercussão geral.

**Tributação exclusiva na fonte.** A Lei nº 7.713, de 1988, na alteração da Lei nº 13.149, de 2015, dispõe que os rendimentos recebidos acumuladamente e submetidos à incidência do IR com base na tabela progressiva, quando correspondentes a anos-calendário anteriores ao do recebimento, serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês. Na nova redação, a tributação exclusiva na fonte é aplicável para todos os rendimentos sujeitos a tabela progressiva recebidos acumuladamente.

O cálculo do imposto será feito com a tabela vigente no mês do recebimento ou crédito, multiplicado pela quantidade de meses a que se referam os rendimentos. São permitidas várias deduções de despesas. Por opção do beneficiário, os rendimentos poderão integrar a base de cálculo da declaração de ajuste anual.

## TABELA PARA CÁLCULO DO IMPOSTO

Tabela Progressiva Mensal  
Nos meses de janeiro a março de 2015 vigorou a seguinte tabela:

Base de cálculo em R\$	Alíquota (%)	Parcela a deduzir em R\$
Até 1.787,77	-	-
De 1.787,78 até 2.679,29	7,5	134,08
De 2.679,30 até 3.572,43	15	335,03
De 3.572,44 até 4.463,81	22,5	602,96
Acima de 4.463,81	27,5	826,15

A partir do mês de abril do ano-calendário de 2015 está em vigor a seguinte tabela:

Base de cálculo em R\$	Alíquota (%)	Parcela a deduzir em R\$
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

No Brasil, quem paga o imposto de renda das pessoas físicas é o assalariado. Isso poderá ser provado pela arrecadação do período de janeiro a agosto de 2000. Nesse período, a arrecadação do imposto de renda das pessoas físicas foi de R\$ 2.769.100.000,00, enquanto o imposto de renda retido sobre rendimentos do trabalho foi de R\$ 11.137.000.000,00. Naquele primeiro valor está incluído o imposto pago pelos assalariados na declaração, enquanto no segundo estão incluídos os valores a serem restituídos na declaração.

O Diário de São Paulo do dia 11-11-2004 publicou matéria sob o título Receita não aceita alterar a tabela do Imposto de Renda, dizendo ainda que um ex-Secretário da Receita Federal entrevistado, também, é contra mudanças. Entre parenteses está escrito: "Precisamos parar com essas demagogias tributárias. Você conhece alguém que melhorou de vida com a correção da tabela em 17,5% em 2002? E com o redutor de R\$ 100? A solução não passa por aí".

Como pode uma pessoa com aquela mentalidade ter sido Secretário da Receita Federal? A correção da tabela em 17,5% em 2002, após seis anos, não repôs 30% da inflação do período. Os ditos "técnicos" sempre alegam perda de arrecadação em qualquer correção da tabela com base em inflação passada, como se fosse um favor do Governo, quando a falta de correção representa aumento de imposto sem lei.

Em 2006, conforme amplo noticiário nos jornais, um secretário-adjunto da Receita Federal disse que a reivindicação pela correção da tabela do imposto de renda da pessoa física é um clamor de privilegiados egoístas.

## **TRANSPORTE DE CARGAS E PASSAGEIROS**

O art. 9º da Lei nº 7.713, de 1988, dispõe que quando o contribuinte auferir rendimentos da prestação de serviços de transporte, em veículo próprio, locado, ou adquirido com reserva de domínio ou alienação fiduciária, o imposto de renda incidirá sobre:

- I - 10% do rendimento bruto decorrente do transporte de carga (art. 9º da Lei nº 12.794 de 2013);
- II - 60% do rendimento bruto, decorrente do transporte de passageiros.

O percentual do inciso I aplica-se, também, sobre o rendimento bruto da prestação de serviços com trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados.

## **NÃO RESIDENTES NO BRASIL**

O art. 12 da Lei nº 9.718, de 27-11-98, dispõe que sem prejuízo das normas de tributação aplicáveis aos não residentes no País, sujeitar-se-á à tributação pelo imposto de renda, como residente, a pessoa física que ingressar no Brasil:

- I - com visto temporário:
  - a) para trabalhar com vínculo empregatício em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da data de sua chegada;
  - b) por qualquer outro motivo, e permanecer por período superior a 183 dias, consecutivos ou não, contado, dentro de um intervalo de doze meses, da data de qualquer chegada, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do dia subsequente àquele em que se completar referido período de permanência;
- II - com visto permanente, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de sua chegada.

As pessoas que ingressam no Brasil como diretores de empresas, para efeitos tributários, são equiparadas a trabalhadores com vínculo empregatício. Com isso, mesmo que entrem com visto temporário, a tributação será feita como de residentes no País. Foi extinto o período de 12 meses para tributação como residentes no exterior.

## **BOLSAS DE ESTUDO E ESTÁGIOS**

A Receita Federal definiu que caracterizam-se como doação as importâncias recebidas como bolsas exclusivamente para proceder a estudo ou pesquisa, desde que o resultado dessas atividades não represente vantagem para o doador e não caracterize contraprestação de serviços por parte do beneficiário (ADN nº 34 de 11-11-93).

A controvérsia quanto a incidência ou não do imposto de renda sobre o valor recebido a título de bolsas de estudo surgiu quando a Receita Federal, ao interpretar a Lei nº 7.713/88, esclareceu que, a partir de 01-01-89, todo valor recebido a título de bolsa de estudo, inclusive de pesquisas (CNPq etc.), é tributável.

O DOU de 25-01-91 publicou o Parecer CGR nº CS-24, de 23-01-91, aprovado pelo Consultor-Geral da República, no sentido de que a bolsa de estudo, caracterizada como doação sem encargo afasta a incidência de tributo sobre seu valor, na conformidade da legislação do imposto de renda.

O art. 26 da Lei nº 9.250/95 veio dispor que ficam isentas do imposto de renda as bolsas de estudos e de pesquisa caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços (art. 39, VII do RIR/99).

O parágrafo único do art. 26 daquela lei, acrescido pela Lei nº 12.514, de 2011, dispõe que não caracterizam contraprestação de serviços nem vantagem para o doador, para efeito da isenção referida no caput, as bolsas de estudo recebidas pelos médicos-residentes.

A maioria dos valores pagos aos estagiários de direito, contabilidade, administração de empresas etc. não tem a característica de doações porque há contraprestação de serviços por parte dos beneficiários.

O Decreto nº 5.205, de 14-09-04, dispõe sobre a isenção do imposto de renda para as bolsas de ensino, pesquisa e extensão concedidas pelas instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica. A bolsa não pode importar em contraprestação de serviços e a instituição concedente não pode ter benefício econômico do estudo ou pesquisa.

## **DANOS MORAIS**

O STJ decidiu que a indenização por danos morais não é fato gerador do imposto de renda, pois limita-se a recompor o patrimônio imaterial da vítima, atingido pelo ato ilícito praticado (REsp nº 1.068,456-PE).

O Ministro da Fazenda aprovou o Parecer nº 2123/2011 (DOU de 15-12-11) que dispensa a apresentação de recursos e a desistência dos já interpostos nas ações judiciais que discutem a incidência do imposto de renda sobre a verba percebida a título de dano moral por pessoa física.

O STJ editou a Súmula nº 498 com o seguinte enunciado: Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais.

## **ESTADOS E MUNICÍPIOS**

Pela Constituição Federal de 1988, pertencem aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o produto da arrecadação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (arts. 157 e 158).

Tal fato significa que o imposto de renda retido pelos Estados, pelo Distrito Federal ou Municípios e suas autarquias e fundações não precisa ser recolhido ao Tesouro da União.

Nas constituições anteriores pertenciam aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios somente o imposto de renda retido na fonte sobre remunerações do trabalho de seus servidores e sobre rendimentos de seus títulos públicos.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 102-46.063/2003 (DOU de 24-05-04) que considera-se que a Fundação é mantida pelo Município, quando este destina recursos necessá-

rios à subsistência daquela. Se esta condição não é verificada, o produto do IRRF incidente sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, pela Fundação pertence à União e não ao Município.

A fundação estadual ou municipal de ensino que cobrar mensalidade ou anuidade dos alunos ou a emissora de televisão que tiver receitas de publicidade não se enquadra nas condições da Constituição, para que o Estado ou Município fique com o produto da arrecadação do imposto de renda retido na fonte, sobre quaisquer rendimentos pagos. O imposto retido deve ser recolhido à União.

A Solução de Consulta COSIT nº 139 (DOU de 28-09-16), que tem efeito de ato normativo, diz que não pertence aos Estados o produto da arrecadação do IR incidente na fonte sobre rendimentos outros por eles pagos a pessoas físicas ou jurídicas, que não os pagos a seus servidores e empregados.

A decisão contraria o art. 157 da CF onde dispõe que pertencem aos Estados o produto da arrecadação do IR incidente na fonte, sobre rendimentos pagos a qualquer título, não fazendo referência a rendimentos do trabalho e nem a servidores dos Estados.

**Súmula 447 do STJ.** O STJ editou a Súmula nº 447 dizendo que os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores.

A decisão é equivocada porque o imposto de renda retido sobre vencimentos de funcionários dos Estados e do Distrito Federal não é recolhido para a União mas é considerado antecipação de participação constitucional do art. 159. Com isso, a responsabilidade pela restituição é sempre da União. Se o servidor tem rendimentos de outra natureza é impossível saber, pela declaração de ajuste anual, qual é a parcela do valor da restituição do imposto cobrado pelo Estado. A restituição, ainda, pode decorrer de deduções e incentivos fiscais concedidos pela lei federal.

**Poder de legislar.** O PN nº 2 (DOU de 02-07-12) esclareceu que o poder para legislar sobre o imposto de renda é da União em caráter exclusivo. O Parecer decorreu da edição, por alguns estados e municípios, de atos normativos determinando aos órgãos da respectiva administração a retenção do imposto de renda na fonte sobre pagamentos efetuados para pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens e prestação de serviços em geral, com base no art. 64 da Lei nº 9.430 de 1996.

Aquele artigo da lei determina que os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto de renda, da CSLL, de PIS e COFINS.

## RENDIMENTOS PAGOS POR DECISÃO DA JUSTIÇA FEDERAL

O art. 27 da Lei nº 10.833/03 dispõe que o imposto de renda sobre os rendimentos pagos, em cumprimento de decisão da Justiça Federal, mediante precatório ou requisição de pequeno valor, será retido na fonte pela instituição financeira responsável pelo pagamento e incidirá à alíquota de 3% sobre o montante pago, sem quaisquer deduções, no momento do pagamento ao beneficiário ou seu representante legal.

Essa retenção foge à regra geral porque não aplica a tabela progressiva, apesar de ser retido o imposto como antecipação do devido na declaração de ajuste anual

das pessoas físicas. Fica dispensada a retenção do imposto quando o beneficiário declarar à instituição financeira responsável pelo pagamento que os rendimentos recebidos são isentos ou não tributáveis, ou que, em se tratando de pessoa jurídica, esteja inscrita no SIMPLES.

Nos casos de rendimentos pagos em cumprimento de decisões da Justiça do Trabalho, a fonte pagadora deverá comprovar, no prazo de 15 dias da data da retenção, nos respectivos autos, o recolhimento do imposto de renda na fonte (art. 28 da Lei nº 10.833/03). Na falta de comprovação do recolhimento pela fonte pagadora, competirá ao Juízo do Trabalho calcular o imposto e determinar o seu recolhimento à instituição financeira depositária do crédito.

A não indicação pela fonte pagadora da natureza jurídica das parcelas objeto de acordo homologado perante a Justiça do Trabalho acarretará a incidência do imposto de renda na fonte sobre o valor total da avença. Esse dispositivo leva as fontes pagadoras, como revide, à omissão em informar a natureza das parcelas pagas e com isso as parcelas isentas serão tributadas.

A IN nº 491, de 12-01-05, disciplinou a retenção do imposto de renda sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisões da Justiça Federal e da Justiça do Trabalho e o cumprimento de obrigações acessórias pela instituição financeira que efetuar o pagamento.

Deverá ser retido na fonte, pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, o imposto de renda incidente sobre os rendimentos pagos a título de honorários de perito, em processos judiciais (ADI nº 7 de 25-03-04).

## **TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE**

O art. 2º da Lei nº 12.431, de 2011, instituiu a tributação exclusiva na fonte sobre rendimentos produzidos pelas debêntures emitidas por sociedade de propósito específico. A alíquota para as pessoas físicas é zero, enquanto para as pessoas jurídicas é de 15%.

O art. 3º da Lei nº 12.431, de 2011, instituiu a tributação exclusiva na fonte sobre rendimentos distribuídos pelos fundos de investimento constituídos na forma desse artigo. A alíquota para as pessoas físicas é zero, enquanto para as pessoas jurídicas é de 15%.

---

# 41

## RENDIMENTOS DO TRABALHO ASSALARIADO

---

A partir de 01-01-89, a tributação dos rendimentos e ganhos de capital das pessoas físicas foi totalmente alterada pela Lei nº 7.713, de 22-12-88. A incidência do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos do trabalho assalariado foi inteiramente modificada.

Todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda, de rendimentos ou proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam deduções cedulares ou abatimentos, anteriormente existentes, foram revogados.

Vide no Capítulo Imposto de Renda na Fonte os comentários e exemplos quanto às deduções permitidas, como calcular o imposto e outros detalhes aplicáveis inclusive aos rendimentos do trabalho assalariado.

### INCIDÊNCIA

Além dos rendimentos ou proventos pagos em dinheiro, são tributáveis na fonte e na declaração de rendimentos das pessoas físicas os seguintes valores considerados como rendimentos:

- I - pagamentos de despesas pessoais do assalariado, exceto os serviços assistenciais a empregados de que trata o art. 360 do RIR/99;
- II - aluguel do imóvel ocupado pelo empregado e pago pelo empregador a terceiros, ou a diferença entre o aluguel que o empregador paga pela locação do prédio e o que cobra a menos do empregado pela respectiva sublocação;
- III - pagamento ou reembolso de imposto ou contribuição que a lei prevê como encargo do assalariado;
- IV - prêmio de seguro individual de vida do empregado pago pelo empregador, quando o empregado é o beneficiário do seguro, ou indica o beneficiário deste;
- V - verbas, dotações ou auxílios, para representação ou custeio de despesas necessárias para exercício de cargo, função ou emprego;
- VI - prêmio de seguro de vida com cobertura por sobrevivência pago pelo empregador em favor de empregado (ADI nº 24 de 23-12-03).

A tributação dos salários indiretos, tais como pagamentos de despesas com veículo não utilizado na atividade da empresa, pagamentos de despesas com instrução de dependentes e outros pagamentos de despesas pessoais dos assalariados, foi analisada pelo PN nº 18/85.

As importâncias despendidas, pelas pessoas jurídicas, na aquisição de passagens ou concessão de vantagens por motivo de férias de funcionários são classificadas como pagamentos de rendimentos do trabalho assalariado, compondo a base de cálculo do imposto de renda (PN nº 581/71).

A distribuição de prêmios a funcionários, a título de incentivo à produtividade, sem realização de sorteio, vale-brinde, concurso ou operação assemelhada, de acordo com o PN nº 93/74, independe da autorização do Ministério da Fazenda, sendo que os prêmios distribuídos são considerados como rendimentos do trabalho assalariado para efeito de retenção do imposto de renda.

Os pagamentos de aluguéis de imóveis destinados a residência de sócios, diretores ou administradores da pessoa jurídica, de acordo com o AD nº 4/77, constituem parcela integrante da remuneração por serviços prestados, inclusive para os efeitos da retenção do imposto de renda na fonte.

O art. 25 da MP nº 2.158-35/01 dispõe que o valor recebido de pessoa jurídica de direito público a título de auxílio-moradia, não integrante da remuneração do beneficiário, em substituição ao direito de uso de imóvel funcional, considera-se como da mesma natureza deste direito, não se sujeitando à incidência do imposto de renda, na fonte ou na declaração de ajuste. O AD nº 87, de 12-11-99, esclarece que a isenção depende da comprovação da despesa mediante apresentação do contrato de locação ou de recibo de pagamento.

Aquela isenção é inconstitucional por contrariar o art. 150 da Constituição onde dispõe que é vedado à União instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida. Se o empregado de pessoa jurídica privada recebe auxílio-moradia, o valor constitui rendimento tributável. Logo, o valor de auxílio-moradia pago pela pessoa jurídica de direito público a seu empregado não pode ter isenção porque contraria o art. 150, II, da Constituição.

Os dispêndios assumidos pela pessoa jurídica, em virtude da utilização de cartões de crédito por seus dirigentes ou empregados, que não forem necessários à realização das operações ou atividades da empresa e nem à manutenção da fonte produtora, são considerados como rendimentos do trabalho assalariado, inclusive para efeitos de retenção do imposto na fonte (PN nº 8/80).

## **CESTA BÁSICA**

O art. 994 do RIR/99 dispõe que para os fins do imposto, os rendimentos em espécie serão avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção. A cesta básica enquadra-se exatamente neste dispositivo legal, isto é, trata-se de rendimento pago em espécie.

A isenção prevista no art. 39, IV do RIR/99 para a alimentação fornecida gratuitamente pelo empregador a seus empregados ou para a diferença entre o preço cobrado e o valor de mercado aplica-se exclusivamente em se tratando de alimentação fornecida ao empregado no local de trabalho. A isenção não se aplica aos gêneros alimentícios entregues para serem consumidos pelos empregados ou familiares em suas residências.

Entendemos que o ônus suportado pela empresa na distribuição da cesta básica será totalmente dedutível, desde que esta seja considerada como rendimento pago

em espécie. Se a cesta básica for considerada despesa não necessária, portanto, mera liberalidade, todos os benefícios sociais concedidos pelas empresas, quando não exigidos por lei ou contrato de trabalho, seriam indedutíveis, ainda que esses benefícios sejam meios para evitar a rotatividade dos empregados. Não há dúvida de que a cesta básica ajuda na maior produtividade dos empregados.

Nos Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho, a parcela paga *in-natura* pela empresa não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de cálculo de incidência de contribuição previdenciária ou FGTS e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador, dispõe o art. 6º do Decreto nº 5, de 14-01-91.

O termo parcela paga *in-natura* gera dúvida porque o art. 4º do Decreto nº 5/91 dispõe que a pessoa jurídica beneficiária do incentivo fiscal do PAT pode manter serviço próprio de refeições, *distribuir alimentos* e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva. A dúvida aumenta quando a Portaria Interministerial nº 01, de 14-01-91, ao se referir aos tipos de serviços de alimentação da empresa indica também a *cesta básica*.

O pior de tudo isso é que se o valor da cesta básica fornecida pelas empresas com Programa de Alimentação do Trabalho for considerado como rendimento isento, estará criada uma discriminação tributária injusta entre os trabalhadores. Primeiro porque o PAT está restrito ao trabalhador assalariado e segundo porque os trabalhadores de pequenas empresas não terão acesso ao benefício fiscal.

O problema não se restringe ao imposto de renda mas também em relação à contribuição ao INSS e ICMS. Para contornar o problema, inúmeras empresas têm indagado se não tem risco fiscal a empresa efetuar doação de dinheiro para entidade esportiva, recreativa e cultural constituída para seus empregados e esta distribuiria a cesta básica.

## RENDIMENTOS ISENTOS

Estão isentos de tributação na fonte e na declaração os seguintes rendimentos auferidos por trabalhadores assalariados ou a eles equiparados:

- I - alimentação, transporte e uniformes ou vestimentas especiais de trabalho, fornecidos gratuitamente pelo empregador a seus empregados, ou a diferença entre o preço cobrado e o valor de mercado;
- II - as diárias destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho;
- III - as indenizações por acidentes de trabalho;
- IV - a indenização e o aviso-prévio pagos por despedida ou rescisão de contratos de trabalho, até o limite garantido por lei;
- V - as contribuições pagas pelos empregadores relativas a programas de previdência privada em favor de seus empregados e dirigentes;
- VI - as contribuições empresariais a Plano de Poupança e Investimento – PAIT;
- VII - ajuda de custo destinada a atender às despesas com transporte, frete e locomoção do beneficiado e seus familiares, em caso de remoção de um município para outro, sujeita à comprovação posterior pelo contribuinte;

- VIII - salário família (art. 25 da lei nº 8.218/91);
- IX - seguro-desemprego, auxílio-natalidade, auxílio-doença, auxílio-funeral e auxílio-acidente, quando pagos pela previdência oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e pelas entidades de previdência privada (art. 27 da lei nº 9.250/95);
- X - valor de resgate de contribuições de previdência privada, cujo ônus tenha sido da pessoa física, recebido por ocasião de seu desligamento do plano, que corresponder às parcelas de contribuições efetuadas no período de 01-01-89 a 31-12-95;
- XI - valor recebido de pessoa jurídica de direito público a título de auxílio-moradia em substituição ao direito de uso de imóvel funcional (art. 25 da MP nº 2.158-35/01);
- XII - valores pagos a título de indenização, aposentadoria, pensão ou proventos a anistiados políticos na forma da Lei nº 10.559/02 e Decreto nº 4.897/03.

O art. 39, XX do RIR/99 dispõe que a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão do contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista ou por dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologados pela justiça do trabalho, não entrarão no cômputo do rendimento bruto para efeito de incidência do imposto de renda.

O art. 478 da CLT dispõe que a indenização devida pela rescisão de contrato de trabalho por prazo indeterminado será de um mês de remuneração por ano de serviço efetivo, ou por ano e fração igual ou superior a seis meses. Esse é o limite garantido por lei. Se a redação do RIR/99 não tivesse sido alterada em relação ao RIR/80 e ao art. 6º da Lei nº 7.713/88, essa isenção não teria interesse porque a quase totalidade dos contratos de trabalho é regida pelo FGTS.

O RIR/99 aumentou a abrangência da isenção porque a indenização isenta não é só até o limite garantido por lei trabalhista, mas abrange também aquela fixada em dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologados pela justiça do trabalho. Isso criou novo interesse, porque hoje é comum os acordos coletivos prevendo o pagamento de três ou quatro salários em caso de despedida sem justa causa. Essas parcelas são agora isentas se o acordo tiver sido homologado.

Qualquer pagamento determinado por lei, mesmo a título de indenização, na mudança de turno de trabalho noturno para diurno, não está abrangido pela isenção, porque o art. 111 do CTN dispõe que interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. A lei concede isenção para indenização paga por despedida ou rescisão de contrato de trabalho.

Em relação ao aviso prévio, a Receita Federal tem, reiteradamente, decidido que o valor pago correspondente ao período de aviso prévio trabalhado é rendimento tributável. O art. 39, inciso XX, do RIR/99 dispõe que não entrará no cômputo do rendimento bruto tributável o aviso prévio pago por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista. Para mensalistas, o aviso prévio é de 30 dias.

Aquela redação deixa dúvida se o valor do aviso prévio trabalhado está ou não incluído na isenção fiscal. Há diferença entre aviso prévio trabalhado e não trabalhado, porque o primeiro é rendimento de trabalho enquanto o segundo não é rendimento de trabalho ou de capital ou da combinação de ambos.

Quando o empregado é despedido, uma parcela da remuneração do período de aviso prévio não é fruto do trabalho, porque a jornada diária de trabalho fica reduzida em duas horas. Sobre essa parcela não poderá incidir o imposto de renda porque enquadra-se na isenção do art. 39, inciso XX, do RIR/99.

A redação da legislação do imposto de renda precisa ser alterada para praticar justiça. A isenção deveria abranger o valor do aviso prévio pago por despedida do empregado, sem justa causa, independente de trabalhar ou não durante o aviso prévio. Quando a iniciativa da rescisão do contrato de trabalho for do empregador não se justifica tributar o valor do aviso prévio trabalhado e isentar o valor recebido pelo empregado sem nenhum esforço.

Os PN nºs 179/70 e 995/71 definiram que somente o aviso prévio pago em dinheiro não está sujeito à incidência do imposto de renda. Certamente, a legislação fiscal quis dizer que as importâncias recebidas correspondentes ao período de aviso prévio trabalhado não estão isentas de tributação. Assim, se o aviso prévio não trabalhado for pago em bens, o valor correspondente também estará isento de tributação.

A ajuda de custo isenta do imposto de renda é a que se reveste de caráter indenizatório, destinada a atender às despesas com transporte, frete e locomoção do beneficiado e de sua família, em caso de remoção de um município para outro (PN nº 1, de 17-03-94).

A Lei nº 10.243, de 19-06-01, deu nova redação ao § 2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452/43. Com alteração introduzida, o art. 458 e seu § 2º passaram a ter as seguintes redações:

Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

§ 1º .....

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

- I - vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;
- II - educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;
- III - transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;
- IV - assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;
- V - seguros de vida e de acidentes pessoais;
- VI - previdência privada;
- VII - (VETADO).

Como o art. 458 da CLT diz que o disposto naquele artigo vale para todos os efeitos legais e não somente para efeitos da legislação trabalhista e previdenciária, o § 2º é aplicável inclusive para fins da legislação do imposto de renda. Com isso, os

bens e serviços elencados nos incisos I a VI daquele § 2º, fornecidos pelo empregador, não serão considerados como salário tributável pelo imposto de renda.

Alguns dos bens ou serviços elencados no § 2º do art. 458 da CLT já se encontram no art. 39 do RIR/99, como rendimentos isentos ou não tributáveis, mas outros são novidades. Pelo inciso II, os gastos com educação fornecida pelo empregador, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático, não são considerados como salários. A lei não esclarece se tais gastos são exclusivamente do empregado ou abrangem também os de dependentes do empregado.

Pelo inciso V, os prêmios de seguros de vida e de acidentes pessoais não são considerados como salários. O art. 43, IX, do RIR/99 considera como rendimento do trabalho o prêmio de seguro individual de vida do empregado pago pelo empregador, quando o empregado é o beneficiário do seguro, ou indica o beneficiário deste. A dúvida é se somente os prêmios de seguro de vida em grupo continuam como rendimentos não tributáveis.

O inciso VII que foi vetado dispunha: VII - refeição ou gênero alimentício. Nas razões do veto está dito que a expressão “refeição ou gênero alimentício” abrange integralmente o conceito de alimentação, constante do caput do artigo, não sendo admissível que a lei contenha duas disposições antagônicas.

O art. 39, IV, do RIR/99 dispõe que não entra no cômputo do rendimento bruto a alimentação fornecida gratuitamente pelo empregador a seus empregados ou a diferença entre o preço cobrado e o valor de mercado. O inciso está se referindo à alimentação ou refeição fornecida no local do trabalho. A expressão “gênero alimentício”, do inciso vetado, não se refere à refeição servida no local do trabalho, mas sim, gêneros alimentícios a serem levados para residências dos empregados.

O ADI nº 3 (DOU de 16-04-15) dispõe que constitui rendimento isento ou não tributável a alimentação fornecida gratuitamente pelo empregador a seus empregados. Estão também abrangidos pelo benefício:

- I - a alimentação in natura e os tíquetes-alimentação;
- II - o auxílio-alimentação em pecúnia pago aos servidores públicos federais civis ativos da administração Pública Federal, direta, autárquica e fundacional.

É estranho dizer servidores públicos federais da administração pública federal. Os servidores públicos estaduais e municipais têm o mesmo benefício.

**Auxílio creche.** O AD nº 2, de 27-08-10, da PGFN autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide imposto de renda sobre as verbas recebidas a título de auxílio creche.

**Trabalho nas fronteiras.** A Lei nº 12.855, de 2013, instituiu indenização a ocupante de cargo efetivo de carreiras relacionadas no § 1º do art. 1º em exercício em localidades estratégicas para prevenção, controle, fiscalização e repressão de delitos transfronteiriços. Essa indenização está isenta de imposto de renda.

**Reembolso-babá.** O Parecer PGFN/CRJ nº 2271/2013, aprovado pelo Ministro da Fazenda (DOU de 13-12-13) autoriza a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e de desistência dos já interpostos, desde que inexistir outro

fundamento relevante, nas ações e decisões judiciais em que se discute a incidência de imposto de renda e da contribuição previdenciária sobre as verbas recebidas a título de reembolso-babá. No mesmo sentido o AD nº 1 da PGFN no DOU de 03-01-14.

O Ministro da Fazenda aprovou o Parecer da PGFN/CRJ nº 189, de 15-02-16, que considera o vale-transporte pago em pecúnia como indenização (DOU de 29-03-16).

## DIÁRIAS PARA ALIMENTAÇÃO E POUSADA

O art.39, inciso XIII do RIR/99, dispõe que ficam isentas do imposto de renda as diárias destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente da sede de trabalho.

Nas Constituições anteriores à de 1988 a ajuda de custo e as diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei eram imunes de tributação. A imunidade deixou de existir na atual Constituição. Nos demais casos de pagamentos as diárias eram tributáveis.

A incidência do imposto de renda sobre as diárias inviabilizaria o funcionamento da máquina burocrática da União, Estados e Municípios, inclusive a movimentação das forças armadas. Isso não ocorre nas empresas privadas, porque os gastos podem ser reembolsados mediante comprovação.

A Receita Federal esclareceu que estão isentas do imposto de renda as diárias destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada por serviço eventual realizado em município diferente da sede de trabalho ou no exterior. Caracterizado, no âmbito da legislação trabalhista, o mascaramento de parcela de salário mediante satisfação sob a rubrica diárias, incidirá sobre o total das mesmas o imposto de renda da pessoa física (PN nº 10, de 17-08-92).

A isenção do imposto de renda sobre as diárias prevista no art. 39, XIII do RIR/99 e analisada pelo PN nº 10/92, não requer a comprovação das despesas efetuadas. A comprovação indispensável é somente da viagem eventual realizada. O valor da diária atribuída depende da localidade em que o serviço foi executado. Até o montante pago pela Receita Federal nos deslocamentos de seus funcionários não há o perigo de ser considerado ineducível.

Para evitar problemas fiscais, a melhor solução ainda consiste em reembolsar os gastos da viagem do funcionário. No reembolso os comprovantes devem ser entregues à empresa. Para as empresas privadas, a lei não fixa nenhum valor da diária, fato que poderá resultar na concessão de benefício indireto. Isso porque o custo da pousada nas grandes capitais poderá variar muito e ficar sem nenhum controle para efeitos fiscais.

A isenção fiscal da alimentação recebida refere-se àquela consumida pelo assalariado no local de trabalho, inclusive as recebidas em forma de vale-refeição. A isenção não abrange as denominadas cestas básicas entregues gratuitamente pelos empregadores para consumo da família do empregado.

A Solução de Consulta COSIT nº 73 (DOU de 05-02-14), que tem efeito de ato normativo, diz que as diárias pagas exclusivamente para custear as despesas de alimentação e pousada do empregado por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho, até mesmo no exterior, são isentas do imposto de renda, desde que atendidas as condições prescritas nas normas de regência da matéria.

## VERBA DE UTILIZAÇÃO DE VEÍCULO PRÓPRIO

O STJ tem, reiteradamente, decidido que a verba recebida pela utilização de veículo próprio de funcionário para a execução de suas tarefas profissionais constitui indenização não sujeita à tributação do imposto de renda. Na maioria das decisões refere-se ao exercício de cargos públicos. No REsp nº 815.263-SC e REsp nº 813.279-SC (DJU de 16-03-06) estão citados vários julgados anteriores com decisões pela não incidência do imposto de renda sobre verbas recebidas a título de ajuda de custo pela utilização de veículo próprio no exercício das profissões.

Entendemos que as decisões não tem base legal porque a Lei nº 7.713, de 1988, reduziu a alíquota máxima da tabela progressiva de 45% para 25% e extinguiu a classificação dos rendimentos por cédulas. Com isso as deduções como as despesas do transporte para auferir os rendimentos foram extintas. A intenção foi a de simplificar a cobrança do imposto e o preenchimento da declaração de renda, tanto que de oito faixas de alíquotas foram reduzidas a duas faixas.

Não há nenhuma lei concedendo isenção do imposto de renda sobre verbas pagas a título de ajudas de custo, pela utilização de veículo próprio de funcionário para o exercício de sua profissão. Se o STJ vem, reiteradamente, decidindo que essa verba tem a natureza de indenização do funcionário público, o mesmo tratamento terá que ser dado para o funcionário de pessoa jurídica de direito privado porque o art. 150 da CF dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

O 1º C.C., pelo voto de qualidade, deu provimento ao recurso voluntário dizendo que a tributação independe da denominação dos rendimentos bastando, para a incidência do imposto, o benefício ao contribuinte por qualquer forma e a qualquer título, situação que não se verifica em relação à indenização pelo uso de veículo próprio para o desempenho de funções de inspeção ou fiscalização de tributos recebidas por ocupantes do cargo de auditor Fiscal de Tributos Estaduais posto que de mesma natureza jurídica daquela paga a Servidor Público da União (ac. nº 106-15.287/2006 no DOU de 10-04-06).

**Oficiais de Justiça.** O AD nº 4, de 01-12-08, da PGFN dispensa apresentação de contestação e de recursos e autoriza a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, nas ações judiciais que visem obter declaração de que não incide IR sobre verba recebida por oficiais de justiça a título de auxílio-condução, quando pago para recompor as perdas experimentadas em razão da utilização de veículo próprio para o exercício da função pública.

## SERVIÇOS MÉDICOS, HOSPITALARES E DENTÁRIOS

O valor dos serviços médicos, hospitalares e dentários mantidos, ressarcidos ou pagos pelo empregador em benefício de seus empregados não constitui rendimento tributável do beneficiário (art. 39, XLV do RIR/99). Essa norma não tem origem em lei.

O ADN nº 35, de 17-11-93, já definira que a parcela daqueles gastos reembolsada pela fonte pagadora em folha de salários não constitui rendimento tributável.

Aquelas despesas para serem dedutíveis na apuração do lucro real, as fontes pagadoras terão que observar o disposto no art. 360 do RIR/99, ou seja, o pagamento ou ressarcimento dos gastos terá que ser indistintamente para todos os empregados e dirigentes. Com isso, se a pessoa jurídica pagar ou ressarcir despesas médicas, hospitalares ou dentárias exclusivamente dos dirigentes ou de determinadas categorias de funcionários, os encargos são indedutíveis. Nesta hipótese, os pagamentos serão considerados benefícios indiretos na forma do art. 622 do RIR/99.

## FÉRIAS E ABONO PECUNIÁRIO

A partir de 01-01-89, conforme dispõe o art. 7º da Lei nº 7.713/88, se houver mais de um pagamento pela mesma fonte pagadora, para efeito de retenção do imposto de renda, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos à pessoa física no mês, a qualquer título. Assim, o valor pago a título de férias era somado ao valor pago, no mesmo mês, a título de salários. Esse critério aumentava o ônus do imposto de renda sempre que rendimentos de mais de um mês compunham a base de cálculo.

Para evitar o aumento do ônus tributário, o art. 625 do RIR/99, que não tem origem em lei, manda tributar, em separado de qualquer outro rendimento, o valor pago a título de férias, acrescido dos abonos previstos nas leis, mediante aplicação da tabela progressiva. Não fosse aquele artigo, o assalariado que entrasse em férias no período, por exemplo, de 20-04-01 a 20-05-01, por receber remuneração de 50 dias no mês de abril, poderia mudar de alíquota na tabela.

Assim, por exemplo, o assalariado que gozar as férias de 16 de abril a 15 de maio terá menor retenção do imposto porque os rendimentos de dois meses serão calculados em três vezes. Na determinação de cada uma das bases de cálculo será permitida a dedução de dependentes e limite de isenção da tabela. O assalariado que gozar as férias de 1 a 30 do mês pagará mais imposto.

**Adicional de 1/3 de férias gozadas.** O STJ em recurso repetitivo, REsp 1.459.779 - MA (DJe de 18-11-15), decidiu que incide imposto de renda sobre o adicional de 1/3 de férias gozadas.

## FÉRIAS INDENIZADAS E ABONO PECUNIÁRIO DE FÉRIAS

Ninguém questiona a incidência do imposto de renda sobre a remuneração das férias gozadas. A contestação ocorre em relação às férias indenizadas por ocasião da cessação ou não do contrato de trabalho, tanto o regido pela CLT como o do funcionalismo de alguns estados ou municípios.

O disposto no inciso II do art. 43 do RIR/99 que manda tributar os valores pagos a título de férias indenizadas foi inserido sem que tenha base em lei. Com isso, a questão não é de inconstitucionalidade mas de ilegalidade. A distinção é importante porque não sendo matéria de inconstitucionalidade a decisão final cabe ao STJ. Isso significa que na esfera judicial a matéria está pacificada com a jurisprudência de que os pagamentos relativos a férias indenizadas não estão sujeitos à incidência do imposto de renda.

No início da década de 90, o STJ começou a firmar jurisprudência no sentido de

que o pagamento em dinheiro de férias não gozadas, por necessidade de serviço, ao servidor público, tem natureza jurídica de indenização, não constituindo espécie de remuneração. A Súmula nº 125 do STJ diz que o pagamento de férias não gozadas por necessidade de serviço não está sujeito à incidência do imposto de renda.

O ADI nº 5, de 27-04-05, determinou a revisão de ofício de lançamentos referentes ao imposto de renda incidente sobre os valores pagos (em pecúnia) a título de licença-prêmio e férias não gozadas, por necessidade do serviço, a trabalhadores em geral ou a servidor público, desde que inexistir outro fundamento relevante, para fins de alterar o crédito tributário. Aquele ADI foi complementado pelo ADI nº 14, de 01-12-05, dispondo que a não incidência do imposto de renda aplica-se somente nas hipóteses de pagamento de valores a título de férias integrais e de licença-prêmio não gozadas por necessidade do serviço quando da aposentadoria, rescisão de contrato de trabalho ou exoneração.

Dispensa apresentação de contestação, interposição de recurso e autoriza desistência do já interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide imposto de renda sobre férias proporcionais convertidas em pecúnia (AD nº 5, de 07-11-06, da PGFN). Idem nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide imposto de renda sobre o abono pecuniário de férias de que trata o art. 143 da CLT (AD nº 6, de 07-11-06, da PGFN).

Dispensa apresentação de contestação e interposição de recursos e autoriza desistência dos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante nas ações judiciais nas quais se discuta a não incidência do IR sobre o adicional de 1/3 previsto no art. 7º, inciso XVII, da CF, quando agregado a pagamento de férias, simples ou proporcionais, vencidas e não gozadas, convertidas em pecúnia, em razão de rescisão do contrato de trabalho (AD nº 6, de 01-12-08, da PGFN). Idem, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide a tributação do IR sobre os valores pagos pelo empregador, a título de férias em dobro ao empregado na rescisão contratual, sob fundamento de que tal verba possui natureza indenizatória (AD nº 14, de 02-12-08, da PGFN).

Os valores pagos a pessoa física a título de abono pecuniário de férias de que trata o art. 143 da CLT não serão tributados pelo imposto de renda na fonte e nem na declaração de ajuste anual (IN nº 936 de 05-05-09).

O STJ editou a Súmula nº 386 dispondo que são isentas de imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional.

O STJ constituiu jurisprudência com tese sem qualquer base em lei. Qualquer valor pago a título de férias, seja na rescisão de contrato de trabalho ou como abono pecuniário, é rendimento, nunca indenização a não ser para o STJ.

## **PROGRAMA DE DEMISSÃO INCENTIVADA**

Outra questão que o STJ vem formando jurisprudência pacífica é a da isenção do imposto de renda sobre os valores pagos nos programas de incentivo à demissão voluntária. O STJ considera tais pagamentos como indenizações e não como rendimentos (REsp 144.446-SP no DJU de 19-12-97, REsp 108.241-SP no DJU de 03-11-97 e REsp 143.196-SP no DJU de 09-02-98).

O STJ editou a Súmula nº 215 dispondo que a indenização recebida pela adesão

a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda.

A PGFN, pelo AD nº 3, de 12-08-02, autorizou a dispensa de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos nas ações que cuidam, no mérito, exclusivamente, acerca da não incidência do imposto de renda na fonte sobre as verbas indenizatórias referentes ao Programa de Demissão Voluntária, desde que inexistam qualquer outro fundamento relevante.

A 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes também tem decidido a favor dos empregados dizendo que não entrará no cômputo do rendimento bruto o valor da indenização paga em função de adesão a programa de demissão incentivada (ac. 106-08.606/97 no DOU de 11-07-97, 106-09.166/97 no DOU de 31-12-97 e 106-09.313/97 no DOU de 14-04-98).

Sem entrar no mérito da questão, as decisões do 1º C.C. são corretas por dois motivos: primeiro por medida de economia processual tendo em vista a jurisprudência pacífica do STJ e segundo por isonomia tributária prevista na Constituição. Isso porque o art. 14 da Lei nº 9.468, de 10-07-97, dispõe o seguinte:

Art. 14. Para fins de incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de rendimentos, serão consideradas como indenizações isentas os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito público a servidores públicos civis, a título de incentivo à adesão a programas de desligamento voluntário.

Se os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito público a seus servidores civis a título de incentivo à adesão a programas de demissão voluntária são considerados como indenizações isentas do imposto de renda na fonte e na declaração anual, o mesmo tratamento isonômico terá que ser dado aos pagamentos feitos pelas empresas de direito privado em seus programas de incentivo à demissão voluntária. Isso porque o art. 150 da Constituição dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - .....

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A Receita Federal reconheceu que os valores pagos a título de incentivo à adesão a Programas de Desligamento Voluntário não se sujeitam à incidência do imposto de renda na fonte nem na declaração anual. Vide as IN nºs 165/98 e 4/99 e AD nº 3/99.

O AD nº 2, de 23-09-03, da PGFN autorizou a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos em ações judiciais envolvendo a cobrança do imposto de renda sobre as verbas recebidas a título de adesão a planos de aposentadoria incentivada.

Com o Ato Declaratório nº 95, de 1999, o Programa de Incentivo a Aposentadoria equiparou-se ao Programa de Demissão Voluntário (PDV). Assim, os valores recebidos em decorrência deste programa de incentivo a aposentadoria, tal como o de demissão voluntária, têm caráter indenizatório, não estando sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte nem na Declaração de Ajuste Anual (ac. nº 104-19.547/2003

do 1º C.C. no DOU de 17-03-04).

O ADI nº 8, de 25-03-04, determinou a revisão de ofício dos lançamentos referentes ao imposto de renda incidente sobre valores pagos a título de adesão a programas de aposentadoria incentivada, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, para fins de alterar, total ou parcialmente, o respectivo crédito tributário.

## LICENÇA-PRÊMIO NÃO GOZADA

O Superior Tribunal de Justiça vem decidindo pacificamente que o pagamento de licença-prêmio não gozada por servidor público por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do imposto de renda, inclusive tendo expedido a Súmula nº 136 nesse sentido.

O Decreto nº 2.346, de 10-10-97, autoriza a PGFN, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro da Fazenda, a dispensar a apresentação de recursos ou a desistir de ações, quando haja manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do STF ou do STJ, em suas respectivas áreas de competência.

Com base naquela autorização, a PGFN deu o despacho dispondo que pode ser dispensada a interposição de recursos e a desistência dos já interpostos pela União, nas ações que cuidam, no mérito, exclusivamente, sobre a cobrança do imposto de renda sobre o pagamento (*in pecunia*) de licença-prêmio não gozada, por necessidade de serviço, pelo servidor público, desde que inexistam quaisquer outros fundamentos relevantes.

O despacho, apesar de dizer expressamente servidor público, aplica-se para os trabalhadores de empresas em geral que mantenham esse tipo de benefício, porque o art. 150 da Constituição veda instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida.

A PGFN, através do AD nº 8, 12-08-02, autoriza a dispensa de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, nas ações que cuidam, no mérito, exclusivamente, acerca da cobrança, pela União, do imposto de renda sobre o pagamento (*in pecunia*) de licença-prêmio não gozada – por necessidade do serviço – por servidor público, desde que inexistam quaisquer outros fundamentos relevantes.

## HORAS EXTRAS TRABALHADAS

O AD nº 1, de 23-09-03, da PGFN autorizou a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos em ações judiciais envolvendo a cobrança do imposto de renda sobre as verbas recebidas a título de abono assiduidade e ausências permitidas ao trabalho para trato de interesse particular.

O Regulamento de Pessoal da Caixa Econômica Federal permite aos empregados a ausência de cinco dias para tratar de assunto particular. A não-fruição desse direito gera para os empregados o recebimento em dinheiro de abono assiduidade. O Superior Tribunal de Justiça firmou pacífica jurisprudência dizendo que as verbas recebidas em pecúnia pela não-fruição do direito de ausências permitidas pelo próprio empregador possuem natureza indenizatória e não salarial.

A jurisprudência é absurda e contrária à legislação do Imposto de Renda porque tais verbas têm natureza salarial e nunca indenizatória. Dezenas de milhares de em-

pregados daquela instituição financeira do Governo Federal vão ficar livres do imposto de renda sobre as remunerações de cinco dias.

O ADI nº 9, de 25-04-04, determinou, aos Delegados e Inspectores da Receita Federal, a revisão de ofício dos lançamentos do imposto de renda efetuados sobre valores pagos a título de abono assiduidade e ausências permitidas ao trabalho para trato de interesse particular (APIP). A determinação é dirigida, também, para as DRJ.

Dispensa apresentação de contestação, interposição de recurso e autoriza desistência do já interposto, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide imposto de renda sobre a verba recebida pelos empregados da Petrobrás denominada Indenização de Horas Trabalhadas - IHT (AD nº 7, de 07-11-06, da PGFN).

O AD nº 2, de 29-07-08, da PGFN revogou o AD nº 7, de 07-11-06. O motivo foi a provável alteração da jurisprudência pelo STJ.

O STJ mudou de entendimento e a Jurisprudência firmada anteriormente dizendo que a verba intitulada "indenização por Horas Trabalhadas" - IHT, paga aos funcionários da Petrobrás, malgrado fundadas em acordo coletivo, **tem caráter remuneratório e configura acréscimo patrimonial**, o que enseja a incidência do Imposto de Renda (REsp nº 1.049.748).

A Solução de Consulta COSIT nº 35 (DOU de 20-01-14), que tem efeito de ato normativo, diz que o benefício abono assiduidade e ausências permitidas ao trabalho para trato de interesse particular à pessoa física, quando não usufruído e convertido em pecúnia, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda. Cita como base legal o ADI nº 9 de 2004.

A publicação no DOU de 20-01-14 da decisão de 22-07-13 em consulta, após seis meses, foi inoportuna porque o STJ mudou jurisprudência em relação às horas extras trabalhadas que tem a mesma natureza de renda tributável.

O 1º C.C., por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário dizendo que os valores pagos a título de horas extras para corrigir distorção caracterizada pela execução de serviços em jornada de trabalho ininterrupta na qual o período considerado foi de (oito) horas, têm características indenizatórias, pois reposição da perda dos correspondentes períodos de descanso (ac. nºs 102-47.840/2006 e 102-47.841/2006 no DOU de 23-11-06).

O ADI nº 24, de 04-10-04, definiu que sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de ajuste anual os rendimentos recebidos a título de vantagem pecuniária individual, instituída pela Lei nº 10.698, de 2003, e de abono permanência, a que se referem o § 19 do art. 40 da Constituição Federal, o § 5º do art. 2º e o § 1º do art. 3º da EC nº 41, de 2003, e o art. 7º da Lei nº 10.887, de 2004.

**Súmula 463 do STJ.** O STJ editou a Súmula 463 dizendo que incide imposto de renda sobre os valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo.

## 13º SALÁRIO

O desconto do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos do 13º salário será feito de acordo com o disposto no art. 638 do RIR/99 como segue:

- I - não haverá retenção na fonte, pelo pagamento de antecipações;

- II - será devido, sobre o valor integral, no mês de sua quitação;
- III - a tributação ocorrerá exclusivamente na fonte e separadamente dos demais rendimentos do beneficiário;
- IV - serão admitidas as deduções previstas na Seção VI.

Considera-se mês de quitação o mês de dezembro ou o mês da rescisão do contrato de trabalho. No caso de pagamento de complementação do 13º salário, posteriormente ao mês de quitação, o imposto deverá ser recalculado sobre o valor desta gratificação, utilizando-se a tabela do mês de quitação (art. 7º da IN nº 15/2001).

## PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

A Lei nº 10.101, de 2000, que instituiu a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, foi alterada pela Lei nº 12.832, de 2013. A incidência do imposto de renda será exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, mediante aplicação da seguinte tabela progressiva anual (IN nº 1.433 de 30-12-13):

Valor do PLR Anual em R\$	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IR em R\$
De 0,00 a 6.270,00	0,0	--
De 6.270,01 a 9.405,00	7,5	470,25
De 9.405,01 a 12.540,00	15,0	1.175,63
De 12.540,01 a 15.675,00	22,5	2.116,13
Acima de 15.675,00	27,5	2.899,88

É vedado o pagamento de participação nos lucros em mais de duas vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a um trimestre civil. No caso de pagamento de mais de uma parcela referente a um mesmo ano-calendário, o imposto deve ser recalculado com base no valor total da participação do ano.

Na determinação da base de cálculo do imposto de renda na fonte não podem ser deduzidos os valores correspondentes a dependentes (Solução de Consulta Cosit nº 53 no DOU de 27-12-13).

## VALES OU ADIANTAMENTOS

O art. 621 do RIR/99 dispõe que o adiantamento de rendimentos correspondentes a determinado mês não estará sujeito à retenção, desde que os rendimentos sejam integralmente pagos no próprio mês a que se referirem, momento em que serão efetuados o cálculo e a retenção do imposto sobre o total dos rendimentos pagos no mês. Assim, a empresa que paga parte do salário no dia 15 e o saldo no dia 30, a retenção do imposto será feita no dia 30 pelo valor total pago no mês. Se o adiantamento referir-se a rendimentos que não sejam integralmente pagos no próprio mês, o imposto será calculado de imediato sobre esse adiantamento.

As empresas que pagam, por exemplo, parte do salário no dia 20 e o saldo no dia 5 do mês seguinte terão de efetuar a retenção do imposto nos dois pagamentos. Vejamos como se faz o cálculo do imposto a ser retido no seguinte exemplo:

<b>Março</b>	<b>Abril</b>	<b>Mai</b>
datas de pagamentos	datas de pagamentos	datas de pagamentos
5      20	5      20	5      20

No dia 5 de março o imposto será calculado exclusivamente sobre o saldo de salários de fevereiro pago naquela data. Serão feitas todas as deduções permitidas. No dia 20 de março, o imposto será calculado sobre o valor pago nesse dia somado ao valor pago no dia 5 desse mês e do imposto resultante será deduzido o imposto retido no dia 5 de março. Serão utilizadas novamente todas as deduções permitidas como dependentes, pensão alimentícia e contribuições previdenciárias.

## **EMPRÉSTIMOS SEM ENCARGOS**

Para efeito de incidência do imposto de renda, serão considerados adiantamentos quaisquer valores fornecidos ao beneficiário, pessoa física, mesmo a título de empréstimo, quando não haja previsão, cumulativa, de cobrança de encargos financeiros, forma e prazo de pagamento (art. 621, § 2º, do RIR/99).

Juridicamente, pode não ter amparo legal, porque não tem origem em lei, mas, economicamente, foi a forma encontrada para tributar os benefícios indiretos concedidos pelas empresas a seus empregados, decorrente da inflação galopante. Muitas empresas concediam empréstimos de 100 a 200 salários mínimos, a determinados funcionários, para devolução sem juros e sem atualização monetária. Após um ou dois anos aqueles valores estavam reduzidos a nada e isso representava concessão de rendimentos indiretos sem tributação.

## **DEDUÇÕES PARA BASE DE CÁLCULO**

Vide Capítulo de Imposto de Renda na Fonte.

As importâncias descontadas em folha de pagamento de servidores ou empregados, a título de devolução de quantias pagas a maior do que o devido pelas fontes pagadoras em mês ou meses anteriores, poderão ser deduzidas do rendimento bruto, para efeito de apuração da renda líquida, base de cálculo para a retenção do imposto de renda na fonte, desde que referidas devoluções se concretizem dentro do mesmo ano-base em que ocorreram os pagamentos a maior (ADN nº 63 de 31-07-86).

## **PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES**

O art. 33 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que o valor da remuneração dos serviços prestados por empregados ou similares, efetuada por meio de acordo com pagamento baseado em ações, deve ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real no período de apuração em que o custo ou a despesa forem apropriados.

Aquela remuneração será dedutível somente depois do pagamento, quando liquidados em caixa ou outro ativo, ou depois da transferência da propriedade das ações ou opções, quando liquidados com instrumentos patrimoniais.

---

# 42

## SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOAS JURÍDICAS

---

O art. 647 do RIR/99 dispõe que estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 1,5% as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional. O seu § 1º lista 40 tipos de serviços profissionais sujeitos à retenção na fonte. A lista é exaustiva e não exemplificativa, isto é, o serviço que não estiver na lista não sofre retenção do imposto. Essa lista não tem base em lei.

Na redação original do art. 2º do Decreto-lei nº 2.030/83, essa tributação era a mais problemática das incidências na fonte, porque a fonte pagadora dos rendimentos precisava examinar o contrato social da beneficiária dos rendimentos para saber se a profissão dos sócios era regulamentada ou não. A dificuldade desapareceu, em parte, com o art. 52 da Lei nº 7.450/85 porque a incidência não está mais restrita às sociedades civis prestadoras de serviços de profissão regulamentada.

O art. 647 do RIR/99 trouxe a lista dos 40 serviços sujeitos à retenção na fonte e o seu § 2º dispõe que o imposto incide independentemente da qualificação profissional dos sócios da beneficiária e do fato desta auferir receitas de quaisquer outras atividades, seja qual for o valor dos serviços em relação à receita bruta.

Pelo simples exame dos serviços constantes da lista do art. 647 do RIR/99 e as ressalvas contidas para determinados serviços, percebe-se que a tributação na fonte recai sobre serviços de natureza intelectual. Se o serviço intelectual for acompanhado de fornecimento relevante de materiais ou serviços não intelectuais, a legislação exclui da incidência na fonte.

O PN nº 37/87 afirma que os serviços de assessoria e consultoria técnica listados no item 6 da IN nº 23/86 referem-se a serviços que configuram alto grau de aperfeiçoamento obtido através de estabelecimento de nível superior e técnico, vinculados diretamente à capacidade intelectual do indivíduo.

### **PAGOS POR ÓRGÃOS PÚBLICOS FEDERAIS**

Este capítulo não se aplica para os pagamentos efetuados por órgãos públicos federais porque os arts. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e 34 da Lei nº 10.833, de 2003, dispõem que os pagamentos efetuados por órgãos e fundações da administração pública federal, bem como pelas empresas públicas e sociedades de economia mista federais, pelo fornecimento de bens ou pela prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

## ENGENHARIA

O item 17 do § 1º do art. 647 do RIR/99 diz engenharia exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas. Essa exceção abrange as obras em geral e as de montagem, instalação, restauração e manutenção de instalações e equipamentos industriais (PN nº 8/86).

Aquele Parecer definiu que estão sujeitos à retenção de imposto os serviços de estudos geofísicos, fiscalização de obras de engenharia em geral, elaboração de projetos de engenharia em geral, administração de obras, serviços de engenharia consultiva, prestação de orientação técnica etc., quando prestados isoladamente.

Não estão sujeitos à retenção quando aqueles serviços forem prestados em decorrência de contrato englobando a execução física das obras de engenharia ou obras assemelhadas. Assim, o estudo ou projeto isolado de uma rodovia, ferrovia ou ponte está sujeito à retenção do imposto enquanto o estudo ou projeto englobando a construção da rodovia ou ponte não está sujeito à retenção do imposto.

## MEDICINA

Os pagamentos ou créditos para execução de contratos de prestação de serviços médicos pactuados com pessoas jurídicas, visando à assistência médica de empregados e seus dependentes em ambulatório, casa de saúde, pronto-socorro, hospital e estabelecimentos assemelhados não estão sujeitos à retenção do imposto de renda (PN nº 8/86). Esses contratos são conhecidos como convênios médicos.

Inúmeras pessoas jurídicas estão indevidamente deixando de reter imposto sobre serviços prestados por sociedades civis de análises clínicas, raios-x, radioterapia, psicologia etc., com base no item 23 do PN nº 8/86.

O Parecer definiu que não estão sujeitos à retenção do imposto os serviços correlatos ao exercício da medicina quando executados dentro do ambiente físico do estabelecimento de saúde mencionado, prestados sob subordinação técnica e administrativa da pessoa jurídica titular do empreendimento. O Parecer diz expressamente *dentro do mesmo critério*. Logicamente está se referindo ao mesmo critério da dispensa de retenção do tributo sobre serviços de medicina.

Se a pessoa jurídica titular do estabelecimento hospitalar tiver aparelho de raios-x ou laboratório de análise clínica, os pagamentos destes serviços não sofrem retenção do imposto. Se, porém, dentro do estabelecimento hospitalar outra pessoa jurídica prestar aqueles serviços, os pagamentos ou créditos das importâncias relativas a esses serviços estão sujeitos à tributação na fonte, ainda que haja supervisão técnica de médicos do hospital. Falta-lhe supervisão administrativa.

A Solução de Consulta COSIT nº 6 (DOU de 28-01-14) que tem efeito de ato normativo, diz que somente os serviços de medicina prestados por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro estão fora do alcance da retenção do imposto de renda, CSLL, PIS e COFINS. Os pagamentos relativos a serviços médicos prestados por outras pessoas jurídicas, ainda que nas dependências dos estabelecimentos citados, em virtude de caracterizar prestação de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte.

Quanto aos serviços de análises clínicas laboratoriais e outros prestados por socie-

dades civis instaladas fora do ambiente físico do hospital, não há dúvida que têm incidência do imposto na fonte.

A Solução de Consulta COSIT nº 35 (DOU de 20-01-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que a pessoa jurídica que pagar ou creditar importâncias a outra pessoa jurídica pela prestação de serviços de agente autônomo de investimentos (mediação na negociação de valores mobiliários) fica obrigada a descontar o IR na fonte de 1,5%.

## PLANOS DE SAÚDE E DE ODONTOLOGIA

A COSIT tem decidido que os pagamentos efetuados para operadoras de planos de saúde e de odontologia, na modalidade de preço pré-estabelecido (contratos de valores fixos, independentes da utilização dos serviços pelo contratante) não estão sujeitos à retenção do imposto de renda por não haver vinculação entre o desembolso financeiro e os serviços prestados (Soluções de Consultas nºs 59 (DOU de 20-01-14), 61 (DOU de 11-02-14), Solução de Divergência nº 24 (DOU de 30-06-14), Solução de Consulta nº 5 (DOU de 01-07-14). Essas decisões têm efeito de ato normativo.

## RECRUTAMENTO E SELEÇÃO DE PESSOAL

As importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, a título de remuneração por serviços prestados no recrutamento ou seleção de empregados, estão sujeitas à retenção do imposto na fonte de que trata o art. 53 da Lei nº 7.450/85, conforme definiu o PN nº 37/87.

Tratando-se de serviços de seleção de pessoal, o enquadramento poderá dar-se tanto como intermediação de negócios ou assessoria. Note-se que a contratação de funcionários de alta especialização ou de diretores é normalmente feita por intermédio de empresas conceituadas de assessoria empresarial.

## PROGRAMAÇÃO

Se uma pessoa jurídica contrata outra pessoa jurídica para elaborar programa específico de contabilização, faturamento etc., por processamento eletrônico de dados, não há dúvida quanto à incidência do imposto na fonte sobre esses pagamentos por tratar-se de programação prevista no art. 647 do RIR/99.

É comum o programa de computação ser modificado para atender nova situação criada por motivo de alteração na legislação comercial ou tributária. O pagamento de serviços para modificar os programas está igualmente sujeito à retenção do imposto de renda.

O item 21 do PN nº 8/86 definiu que será exigida a retenção na fonte nos contratos destinados ao desenvolvimento e implantação de *software* e elaboração de projetos de *hardware*.

A dúvida surge quando uma empresa especializada em programação de computador elabora um programa e vende 100 cópias para determinado comerciante de programas de computação. Nesta hipótese, não ocorre propriamente prestação de serviços. Trata-se de operação mista de venda e compra de mercadorias e prestação de serviços.

O comerciante, por sua vez, ao vender um programa à pessoa jurídica usuária estará vendendo mercadoria, mas não estará prestando serviços de programação.

A Solução de Consulta nº 243 da 8ª RF (DOU de 24-08-10) diz que a venda (desenvolvimento e edição) de softwares prontos para o uso (standard ou de prateleira) classifica-se como venda de mercadoria.

## **LIMPEZA E CONSERVAÇÃO**

Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte à alíquota de 1% os rendimentos pagos ou creditados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas civis ou mercantis pela prestação de serviços de limpeza, conservação, segurança, vigilância e por locação de mão-de-obra (art. 649 do RIR/99).

A retenção do imposto sobre os serviços de limpeza e conservação criou muita confusão porque as fontes pagadoras, para evitar responsabilidade futura, passaram a reter o imposto sobre serviços e consertos de veículos, aparelhos e máquinas em geral. O tumulto foi tamanho que a Receita Federal expediu a IN nº 34, de 29-03-89, dispondo que o desconto na fonte somente se aplica nos casos de prestação de serviços de limpeza e conservação de bens imóveis, exceto reformas e obras assemealhadas. Por bem imóvel será considerada a definição prevista no art. 43 do Código Civil de 1916, art. 79 do novo Código (ADN nº 9 de 20-07-90).

O ADI nº 4, de 20-03-03, esclarece que os rendimentos pagos ou creditados por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica pela prestação de serviços de limpeza e conservação de ruas e logradouros públicos estão sujeitos à retenção do imposto de renda de que trata o art. 649 do RIR/99. Entendemos que o recapeamento asfáltico de ruas, apesar de ser conservação, é serviço de engenharia excetuado no item 17 do art. 647 do RIR/99 por empregar muito material.

## **SEGURANÇA E VIGILÂNCIA**

Os pagamentos ou créditos decorrentes da prestação de serviços de segurança ou vigilância, também, estão sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte à alíquota de 1% na forma do art. 649 do RIR/99.

A Receita Federal definiu através do ADN nº 6, de 02-05-00, que estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 1%, os rendimentos pagos ou creditados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços de transportes de valores, uma vez que o principal objetivo da empresa transportadora de valores é a segurança dos bens transportados, considerando-se os serviços prestados, portanto, como de segurança e não de transporte.

A Receita Federal está sendo coerente nesta questão porque, na década de 1970, quando havia previsão legal para retenção do imposto de renda sobre as importâncias pagas ou creditadas, por pessoas jurídicas a pessoas físicas, relativas aos rendimentos de fretes e carretos em geral, definiu, através do PN nº 176/71, que não incide o imposto na fonte sobre os rendimentos de transportes de numerários, cheques, documentos e outros valores, por não configurar como fretes e carretos em geral.

## **LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA**

Confusão há também na retenção do imposto de renda sobre os pagamentos a título de locação de mão-de-obra de que trata o art. 55 da Lei nº 7.713 de 22-12-88. Muitas empresas fazem confusão entre locação de mão-de-obra e prestação de serviços. A distinção é que na locação de mão-de-obra a locatária dirige os trabalhadores, determinando o que fazer. Assim, se uma agência de mão-de-obra temporária empresta 50 pedreiros para uma construtora de estradas, trata-se de locação de mão-de-obra. Se uma empresa contrata outra para fazer limpeza de escritórios, trata-se de prestação de serviços.

Na prestação de serviços, a empresa prestadora é que dirige os trabalhadores. Neste caso somente há incidência do imposto na fonte se o serviço prestado estiver listado no art. 647 do RIR/99, e a alíquota será de 1,5% e não de 1%.

Tratando-se de locação de mão-de-obra, a incidência do imposto na fonte dar-se-á mediante aplicação da alíquota de 1 % sobre o valor total pago ou creditado à empresa locadora. A decisão de consulta nº 2 da 8ª RF (DOU de 29-03-99) diz que não são considerados reembolsos valores constantes do faturamento representativos de gastos realizados por conta e exclusiva responsabilidade da contratada. A receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão-de-obra contratada temporariamente é o total contratado e faturado com os tomadores de serviços.

## **EXISTÊNCIA DE VÍNCULO ENTRE SOCIEDADES**

Quando a sociedade civil for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes ou controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos ou pelo cônjuge, pais ou filhos daquelas pessoas, os rendimentos da prestação de serviços, a partir de 01-01-84, estão sujeitos à tributação na fonte mediante aplicação da tabela progressiva prevista para rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício (art. 648 do RIR/99).

Assim, por exemplo, uma sociedade de análises clínicas presta serviços para hospital. Se qualquer dos sócios da primeira for diretor, gerente ou controlador do hospital, a retenção do imposto será feita pela tabela aplicável aos rendimentos do trabalho sem vínculo de emprego e não pela alíquota de 1,5% (IN nº 12/87).

## **DISPENSA DE RETENÇÃO**

Não incidirá o imposto de renda na fonte quando o serviço for prestado por pessoas jurídicas imunes ou isentas (IN nº 23/86). Assim, não estão sujeitos à retenção do imposto os serviços prestados pelos órgãos públicos federais, estaduais ou municipais, inclusive suas autarquias, ou pelas associações científicas ou culturais.

Os pagamentos efetuados por serviços prestados pelas empresas inscritas no SIMPLES, não estão sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte mas a maioria dos serviços sujeitos à retenção na fonte não permite inscrição da empresa no SIMPLES.

A fonte pagadora dos rendimentos por serviços prestados está dispensada de efetuar a retenção e o recolhimento quando o valor do imposto for igual ou inferior a R\$ 10,00 (art. 67 da lei nº 9.430/96 e ADN nº 15, de 19-02-97).

## COOPERATIVAS DE TRABALHO

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte à alíquota de 1,5% as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição (art. 652 do RIR/99).

O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados. No caso de impossibilidade de sua compensação, o imposto retido poderá ser objeto de pedido de restituição. Isso ocorre, por exemplo, nas cooperativas de trabalhadores rurais porque o rendimento mensal de cada cooperado não ultrapassa o limite de isenção.

A Receita Federal esclareceu que as cooperativas de trabalho deverão discriminar, em suas faturas, as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados das importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas. A alíquota de 1,5% incidirá apenas sobre as importâncias relativas aos serviços pessoais (ADN nº 1 de 11-02-93). O Ato Declaratório nº 2, de 09-03-93, esclareceu que os pagamentos feitos a qualquer cooperativa de trabalho estão sujeitos à retenção do imposto na fonte.

O ADI nº 6, de 24-05-07, esclareceu que as importâncias decorrentes da prestação a terceiros de serviços oferecidos por cooperativa, os quais resultem do esforço comum dos seus associados, não se sujeitam à incidência do IRPJ. Por não se referirem a serviços pessoais e por não estarem sujeitos ao IRPJ, igualmente não estão sujeitos à retenção na fonte de 1,5%.

Não ocorre a retenção na fonte de que trata o art. 652 do RIR/99 sobre o pagamento de plano de saúde à cooperativa médica, na modalidade de pré-pagamento, por não haver vinculação entre o desembolso financeiro e as atividades executadas (Solução de Consulta COSIT nº 25 no DOU de 13-12-13).

## FACTORING E SERVIÇOS SEMELHANTES

Sujeitam-se ao desconto do imposto de renda, à alíquota de 1,5%, que será deduzido do apurado no encerramento do período de apuração, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a título de prestação de serviços a outras pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber (art. 29 da Lei nº 10.833/03).

## RETENÇÃO DE CSLL, PIS E COFINS

O art. 30 da Lei nº 10.833, de 29-12-03, instituiu a retenção na fonte de CSLL, PIS e COFINS nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais. A retenção aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados por:

- I - associações, entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos;
- II - sociedades simples e sociedades cooperativas;
- III - fundações de direito privado;
- IV - condomínios de edifícios.

Não estão obrigadas a efetuar a retenção das três contribuições as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES. A retenção está dispensada para pagamentos de valor igual ou inferior a R\$ 5.000,00. Ocorrendo mais de um pagamento no mês à mesma pessoa jurídica, deverá somar todos os valores pagos no mês para cálculo do limite de retenção, compensando-se o valor retido anteriormente. Ocorrendo mais de um pagamento no mês e caso a retenção a ser feita seja superior ao valor a ser pago, a IN nº 459, de 2004, limita a retenção ao valor do pagamento ao beneficiário. Para maiores esclarecimentos vide o capítulo de COFINS.

A IN nº 459, de 18-10-04, que dispõe sobre a retenção de CSLL, PIS e COFINS foi alterada pela IN nº 1.151 de 2011.

Não estão sujeitos à retenção os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas por serviços de armazenamento, movimentação e transporte de mercadorias, logística, armazenagem de contêiner, operador portuário, locação de veículos, máquinas e equipamentos etc. (ADI nº 38 no DOU de 06-04-11).

O ADI nº 9 (DOU de 01-10-14) decidiu que não cabe retenção na fonte de CSLL, PIS e COFINS nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas contratantes a cooperativas de trabalho médico ou odontológico ou operadoras de plano de saúde ou odontológica, se o preço do contrato for pré-determinado, onde não há vinculação entre o desembolso financeiro e os serviços executados. Cabe retenção nos contratos na modalidade de custo operacional, onde há pagamento exatamente pelos serviços prestados.

---

# 43 COMISSÃO DE INTERMEDIÇÃO

---

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais (art. 651 do RIR/99).

## RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO

A natureza da incidência tributária instituída pelo art. 53 da Lei nº 7.450/85 é de retenção na fonte, ou seja, a fonte pagadora dos rendimentos deve reter e recolher o imposto.

A IN nº 153/87, alterada pela de nºs 177/87 e 107/91, nas oito hipóteses de incidência enumeradas, determinou que o imposto de renda seja recolhido pela pessoa jurídica beneficiária dos rendimentos. São os seguintes casos:

- a) colocação ou negociação de títulos de renda fixa;
- b) operações realizadas em Bolsas de Valores e em Bolsas de Mercadorias;
- c) distribuição de emissão de valores mobiliários, quando a pessoa jurídica atuar como agente da companhia emissora;
- d) operações de câmbio;
- e) venda de passagens, excursões ou viagens;
- f) administração de cartão de crédito;
- g) prestação de serviços de distribuição de refeição pelo sistema de refeições-convênio;
- h) prestação de serviços de administração de convênios.

Entendemos que não está sujeita à retenção do imposto sobre a diferença entre o preço cobrado do turista e o pago aos meios de hospedagem quando a agência de turismo adquire as vagas de hospedagem para fazer “pacote completo de turismo”, porque não há especificação de preços para passagem, hospedagem, locomoção, refeição etc.

Nas oito hipóteses de retenção do imposto de renda de que trata a IN nº 153/87 e que a responsabilidade do recolhimento é da pessoa jurídica beneficiária, a entrega da DIRF continua sendo obrigação da fonte pagadora de rendimentos. A pessoa jurídica beneficiária dos rendimentos deverá fornecer para a fonte pagadora, até 31 de janeiro do ano subsequente àquele a que se referir a DIRF, documento comprobatório

com indicação dos valores de rendimento e imposto de renda recolhido, relativos ao ano-calendário anterior (IN nº 108/01, arts. 17 e 18).

## **BASE DE CÁLCULO**

A base de cálculo do imposto de renda é o valor da comissão ou corretagem pago ou creditado. Quando o recolhimento do imposto incidente sobre comissões ou corretagens de intermediação estiver a cargo da pessoa jurídica beneficiária dos rendimentos e houver repasse de parcela da comissão relativa a determinada operação, a base de cálculo do imposto será o valor líquido recebido, assim considerada a diferença entre o valor das comissões recebidas e o das repassadas a outra pessoa jurídica em cada quinzena (IN SRF nº 153/87).

O repasse de comissão de intermediação ocorre com muita frequência nas operações de bolsas de valores e com títulos de renda fixa. As distribuidoras de valores mobiliários, por exemplo, têm clientes interessados em comprar ações, mas como não podem operar em bolsas de valores passam as ordens de compra para corretoras de valores mobiliários e repartem a comissão. Neste caso, as distribuidoras e as corretoras recolhem o imposto de renda sobre suas receitas líquidas, isto é, após dedução de valores repassados.

## **COMISSÃO DE REPRESENTANTE COMERCIAL**

O art. 32 da Lei nº 4.886, de 09-12-65, com nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.420, de 08-05-92, dispõe que o representante comercial adquire o direito às comissões quando do pagamento dos pedidos ou propostas. Isso significa que antes da liquidação da compra pelo cliente, o representante comercial não tem direito adquirido pela comissão.

Aquela alteração implica em deslocar o momento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda. O PN nº 7/76 definiu que o fato gerador ocorre quando o cliente paga o valor da compra. Esse critério deverá ser observado inclusive para fornecimento do informe de rendimentos. Muitas empresas continuam pagando as comissões no momento da contratação da venda. Por cautela o imposto deve ser retido e recolhido apesar de não ter ocorrido o fato gerador da prestação de serviços. Isso porque, caso o comprador não pague o valor da operação, a Receita Federal poderá considerar indedutível o valor da comissão paga.

## **NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO**

O imposto de renda na fonte não incidirá sobre as comissões e corretagens nos seguintes casos (IN SRF nº 153/87):

- a) na distribuição de emissão de valores mobiliários por conta própria, quando a pessoa jurídica subscrever ou comprar a emissão para colocá-la no mercado;
- b) quando as comissões e corretagens forem pagas por condomínios, fundo em condomínio ou clube de investimento registrado em bolsa de valores;
- c) sobre as comissões de operações de câmbio recebidas em moeda estrangeira, quando da sua conversão em reais.

---

O ADN nº 25, de 13-12-89, definiu que o representante comercial que exerce, em nome individual, exclusivamente a intermediação de negócios mercantis por conta de terceiros terá seus rendimentos tributados na pessoa física, ainda que esteja registrado como firma individual na Junta Comercial e no CGC.

---

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas por serviços de propaganda e publicidade (art. 651 do RIR/99).

### **BASE DE CÁLCULO**

A base de cálculo do imposto de renda na fonte, de acordo com a IN nº 123/92, é o valor das importâncias pagas, entregues ou creditadas, pelo anunciante, às agências de propaganda. Não integram essa base de cálculo as importâncias repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais, publicidade ao ar livre (outdoor), cinema e revistas, nem os descontos por antecipação de pagamento.

A empresa anunciante, por exemplo, paga 100 à agência de propaganda e esta repassa 80 para empresa jornalística. O imposto na fonte incidirá sobre 20. O campo de incidência dessa tributação na fonte ficou delimitado aos pagamentos ou créditos de remunerações ou comissões pela intermediação de serviços de propaganda e publicidade. Assim, os pagamentos diretos aos veículos de propaganda não estão abrangidos pela incidência tributária na fonte. O item 29 do PN CST nº 7/86 esclarece que o pagamento ou crédito feito a fornecedor “que não seja agência de propaganda” não se inclui na base de cálculo.

Não entram também na base de cálculo do imposto as importâncias que se refiram ao reembolso de despesas (gastos feitos com terceiros em nome da agência, mas reembolsáveis, pela anunciante, nos limites e termos contratuais) ou os valores repassados (gastos feitos com terceiros pela beneficiária por conta e ordem da anunciante e em nome desta), conforme decidiu o Parecer. Isso significa que os valores pagos a terceiros que representem custos reembolsáveis de produção da propaganda ou publicidade, sejam em nome da agência ou da anunciante, estão excluídos da base de cálculo da retenção do imposto.

O Parecer esclarece que as “bonificações de volume”, concedidas por veículos de divulgação ou por fornecedores, os honorários de veiculação, quando o anunciante efetuar o pagamento diretamente ao veículo de divulgação, e qualquer outra vantagem vinculada a serviços de propaganda e publicidade integram a base de cálculo sobre a qual a agência recolherá o imposto devido na fonte.

Com base naquele Parecer, podemos afirmar que a agência de propaganda deverá recolher o imposto de renda sobre a remuneração de intermediação recebida

diretamente dos meios de divulgação. Isso ocorre quando a empresa anunciante entrega os serviços de propaganda para agência, mas o pagamento é feito diretamente para os meios de divulgação.

O imposto de renda sobre as “bonificações de volume”, concedidas pelos fornecedores de serviços, deveria ser retido e recolhido pelas fontes pagadoras de rendimentos, porque a natureza desse rendimento é intermediação de negócios e não serviços de propaganda. Assim, a gráfica ao pagar “bonificação de volume” para agência de propaganda, por esta encaminhar os serviços dos anunciantes, estará nada mais recebendo que comissão de intermediação.

## **RECOLHIMENTO DO IMPOSTO**

A natureza dessa incidência é de retenção na fonte. Isso significa que a empresa anunciante deveria reter e recolher o imposto sobre os pagamentos ou créditos efetuados para as agências de propaganda. A IN nº 123/92, todavia, determinou que o imposto deverá ser recolhido pelas agências de propaganda, por ordem e conta do anunciante.

A retenção do imposto considera-se efetuada na data do pagamento ou crédito da importância, do anunciante para a agência de propaganda. O momento de retenção, no caso de pagamento, não envolve nenhuma dificuldade. A dificuldade ocorre no crédito contábil.

Em relação ao crédito feito pela anunciante em favor da agência de propaganda, o lançamento contábil marcará a ocorrência do fato gerador se a beneficiária for comunicada. Não ocorrendo a comunicação, o fato gerador ter-se-á por consumado à época do vencimento da fatura ou nota, conforme esclareceu o PN nº 7/86. A necessidade de comunicação do crédito contábil para ocorrência do fato gerador do imposto na fonte é uma inovação não prevista em lei.

Como o anunciante nunca comunica o crédito contábil, a agência deverá considerar retido o imposto de renda na data do recebimento da importância ou na data de vencimento da fatura ou nota, o que primeiro ocorrer.

O art. 67 da Lei nº 9.430/96 dispensa a retenção do imposto de renda de valor igualou inferior a R\$ 10,00 enquanto o art. 68 veda a utilização de DARF para pagamento de valor inferior a R\$ 10,00.

## **DIRF ANUAL, DCTF E INFORME DE RENDIMENTOS**

A agência de propaganda deverá fornecer ao anunciante, até o dia 28 de fevereiro de cada ano, documento comprobatório com indicação do valor do rendimento e do imposto de renda recolhido, relativo ao ano-calendário anterior. A IN nº 130, de 09-12-92, aprovou o modelo de Comprovante Anual de Imposto de Renda Recolhido relativo a serviços de propaganda e publicidade. O comprovante poderá ser emitido por processamento eletrônico.

Com base nas informações prestadas pelas agências de propaganda, as empresas anunciantes deverão preencher a DIRF Anual para ser entregue à Receita Federal (art. 17 da IN nº 108/01). Isso é coisa burocratizante tão absurda que só pode sair da cabeça de gente do terceiro mundo. Até parece que a Receita Federal não tem mais controle dos DARF recolhidos.

A agência de propaganda deverá informar o valor do imposto de renda na DCTF. O imposto de fonte poderá ser deduzido, pelas agências de propaganda, do imposto de renda apurado trimestralmente ou do imposto estimado em cada mês, conforme a opção.

---

# 45

## ALUGUÉIS DE IMÓVEIS

---

Os rendimentos decorrentes de aluguéis de bens móveis ou imóveis ou de *royalties* pagos por pessoas jurídicas a pessoas físicas estão sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte mediante aplicação da tabela progressiva (art. 631 do RIR/99). São tributáveis como aluguéis ou arrendamento os rendimentos decorrentes da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como os relacionados no art. 49 do RIR/99.

O art. 53 do RIR/99 dispõe que serão também consideradas como aluguéis ou *royalties*, todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos, tais como:

- I - as importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;
- II - os juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remunerações do trabalho assalariado e autônomo ou profissional, pagos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos, observado o disposto no art. 50, I;
- III - as luvas, prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;
- IV - as benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se, de acordo com o contrato, fizerem parte da compensação pelo uso do bem ou direito;
- V - a indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato;

### FATO GERADOR DO IMPOSTO

A Solução de Consulta COSIT nº 125 (DOU de 09-06-15), que tem efeito de ato normativo, diz que depósito judicial de rendimentos de aluguéis pelo locatário não configura a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos para o seu legítimo titular. Dessa forma, tais rendimentos somente serão tributados quando liberados pela autoridade judicial.

### RECUPERAÇÃO DE DESPESAS

Os contratos de locação de imóveis firmados atualmente, na maioria dos casos estipulam que a locatária se obriga ao pagamento ou ressarcimento de impostos, taxas e despesas de condomínio incidentes sobre o imóvel. O ADN CST nº 2/79 tinha

decidido que a base de cálculo do imposto incidente na fonte sobre alugueres é o rendimento bruto e inclui os valores que para o locador constituam recuperação de custos admitidos como deduções cedulares na declaração de rendimentos.

A princípio aquela orientação era seguida inclusive para os casos em que os impostos e as despesas de condomínio fossem pagos diretamente pelas locatárias de imóveis.

Mais tarde surgiu a orientação dentro da própria SRF de que os impostos e as despesas de condomínio pagos diretamente pelas locatárias não integravam a base de cálculo do imposto. Essa orientação dava tratamento diferenciado entre as locações, conforme a carga de quem ficava o pagamento das despesas. Por outro lado, quando as despesas são pagas diretamente pelas locatárias, as pessoas físicas locadoras desconhecem o montante das despesas.

A Lei nº 7.713/88 extinguiu as deduções cedulares dos rendimentos e com isso a alíquota do imposto de renda passou a incidir sobre o rendimento bruto. A medida adotada foi um retrocesso de 30 anos, mas pouco a pouco as profissões e categorias de contribuintes com *lobby* estão trazendo de volta as justas deduções. Foi o que aconteceu com os locadores de imóveis.

O art. 14 da Lei nº 7.739, de 16-03-89, trouxe de volta as deduções para os rendimentos de aluguéis de imóveis, mas com redação pouco desejável. O referido dispositivo legal dispõe (art. 50 do RIR/99):

Art. 14. Não integrarão a base de cálculo para incidência do imposto de renda de que trata a Lei nº 7.713/88 no caso de aluguéis de imóveis:

- I - o valor dos impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento;
- II - o aluguel pago pela locação do imóvel sublocado;
- III - as despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento; e
- IV - as despesas de condomínio.

Note-se pela leitura que o legislador fez mistura de não incidência com dedução. Não integrar a base de cálculo é diferente de poder deduzir na determinação da base de cálculo. O art. 14 deveria ter sido desdobrado em duas partes, numa dispondo que não integram a base de cálculo as despesas de impostos, taxas e condomínio e outra dispondo que poderão ser deduzidos o aluguel pago na locação de imóvel sublocado e as despesas de cobrança.

Doravante, os impostos, as taxas e as despesas de condomínio não integram a base de cálculo para retenção ou recolhimento mensal do imposto de renda sobre os rendimentos de aluguéis, ainda que tais valores sejam pagos pelo locador e reembolsados no recibo de quitação de aluguéis.

Agora, a dedução das despesas de cobrança dos aluguéis não tem limite. Na legislação anterior, a dedução estava limitada a 5% do rendimento. Quando o beneficiário do rendimento pleitear a dedução das despesas de cobrança, a fonte pagadora deverá exigir a prova dessas despesas.

## IMÓVEL DO CASAL

A Constituição Federal em vigor acabou com a figura do cabeça-de-casal, mas a

Lei nº 7.713/88 que reformulou a tributação dos rendimentos e ganhos de capital das pessoas físicas não dedicou um só artigo a respeito.

O RIR/99 cuida da tributação dos rendimentos na constância da sociedade conjugal, sem que tenha matriz em lei, nos arts. 6º a 8º. São normas que já constavam dos atos administrativos expedidos pela Receita Federal. O art. 7º dispõe sobre a declaração em separado enquanto o art. 8º cuida da declaração em conjunto. Os cônjuges podem optar pela tributação em conjunto de seus rendimentos, inclusive quando provenientes de bens gravados com cláusula de incomunicabilidade ou inalienabilidade.

O imposto de renda retido na fonte poderá ser compensado na declaração anual, em sua totalidade, pelo cônjuge que declarar os rendimentos, independentemente de qual deles tenha sofrido a retenção. O imposto retido na fonte sobre os rendimentos do outro cônjuge, incluídos na declaração, poderá ser compensado pelo declarante.

## **IMÓVEL PERTENCENTE A MAIS DE UMA PESSOA**

Na hipótese de o imóvel pertencer a mais de uma pessoa física, em condomínio ou co-propriedade, a retenção do imposto na fonte será obrigatória somente em relação à pessoa física beneficiária do aluguel cujo montante em cada mês for superior ao limite de isenção (ADN CST nº 2/79).

A pessoa jurídica ao pagar o aluguel mensal, por exemplo, de R\$ 4.500 referente a uma loja pertencente a duas pessoas físicas, sendo que uma delas é co-proprietária de 2/3 do imóvel, fará dois cálculos. Neste caso, o co-proprietário de 1/3 fará jus ao aluguel de R\$ 1.500 que é inferior ao limite de isenção do imposto de renda. O imposto será retido somente sobre o aluguel pago ao co-proprietário dos 2/3 do imóvel.

## **IMÓVEL COMERCIAL OU RESIDENCIAL**

Os proprietários de imóveis fazem muita confusão quando os imóveis comerciais estão locados para pessoas físicas. Não importa a natureza do imóvel locado, se comercial, residencial ou não residencial. O que importa é a natureza jurídica do locador e do locatário.

Quando o locatário ou inquilino é pessoa jurídica e o locador é pessoa física o regime é de retenção na fonte, ainda que o imóvel seja utilizado para fim residencial.

Na hipótese de locatário e locador serem pessoas físicas, o regime é de antecipação do imposto de renda pela pessoa física beneficiária do aluguel, ainda que o imóvel seja utilizado para fins comerciais. O que importa é o contrato de locação.

O inconveniente de imóvel comercial estar locado em nome de pessoa física é a dupla incidência do imposto de renda: uma incidência no regime de fonte e outra no regime de antecipação da pessoa física. A transferência de locação para pessoa jurídica é a melhor solução, mas nem sempre o locador concorda.

## **IMÓVEL RURAL**

A maior controvérsia fiscal na cessão de uso de imóvel rural está na distinção entre arrendamento e parceria rural. O 1º C.C. e a CSRF têm decidido que é parceria rural se tem contrato escrito na forma do Estatuto da Terra e que o proprietário do

imóvel tenha riscos de caso fortuito e da força maior. A estipulação de quantidade fixa caracteriza arrendamento e não parceria rural.

O contrato agrário em que uma pessoa se obriga a ceder a outra, por prazo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola (plantio de cana-de-açúcar), mediante retribuição prefixada e periódica equivalente a 50 toneladas do produto, por alqueire, haja ou não produção, deve ser considerado como contrato de arrendamento, e não de parceria agrícola, por inexistir qualquer risco para o parceiro outorgante (Ac. n. CSRF/ 01-1.245/91 no DOU de 25-11-94 e CSRF/01.113/91 no DOU de 18-10-94). Vide também Ac. do 1º C.C. nos 102-25.927/91 (DOU de 31-07-91), 106-3.025/90 (DOU de 15-03-91), 106-4.032/91 (DOU de 29-04-92) e 102-27.089/92 (DOU de 27-11-92).

## IMÓVEL LOCADO EM NOME DO SÓCIO

É bastante comum o imóvel ser locado em nome do futuro sócio quando a sociedade vai ser ainda constituída. Esse fato ocorre porque na constituição e legalização de qualquer firma ou sociedade precisa indicar o endereço de sua sede. Alguns órgãos públicos chegam a exigir o contrato de locação do imóvel onde funcionará a empresa.

Neste caso ocorre uma sublocação expressa ou tácita. A forma correta seria o pagamento ou crédito do valor correspondente ao aluguel da pessoa jurídica locatária para o sócio sublocador e este por sua vez pagaria a pessoa física proprietária do imóvel. A retenção do imposto de renda seria feita na primeira operação. Entretanto, na prática, o procedimento difere de caso para caso e muitas vezes a pessoa física proprietária do imóvel dá quitação diretamente à locatária pessoa jurídica. Se a sublocação for efetuada pelo mesmo valor da locação, a partir da vigência do art. 14 da Lei nº 7.739/89, deixou de existir o problema da retenção do imposto de renda, porque o aluguel pago pela locação do imóvel sublocado poderá ser deduzido na determinação da base de cálculo do imposto. Assim, se o sócio recebe da sua empresa R\$ 5.000,00 de aluguel e paga ao proprietário do imóvel R\$ 5.000,00 a base de cálculo do imposto será zero.

## IMÓVEL DE SÓCIO

Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica paga à pessoa ligada aluguéis em montante que excede notoriamente o valor de mercado, dispõe o art. 464 do RIR/99. Entre as pessoas ligadas à pessoa jurídica está o sócio. Assim, o pagamento de aluguéis notoriamente superiores ao valor de mercado, para sócio da pessoa jurídica, caracteriza distribuição disfarçada de lucros.

Nem sempre quando a empresa utiliza imóvel de sócio ocorre o pagamento de aluguel. O inciso IX do art. 39 do RIR/99 dispõe que não entrarão no cômputo do rendimento bruto o valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau. O filho é parente de primeiro grau enquanto o irmão é parente de segundo grau.

Se o empréstimo gratuito não for para cônjuge ou filho, nos demais casos enquadra-se no § 1º do art. 49 do RIR/99 onde dispõe que constitui rendimento tributável, na declaração de rendimentos, o equivalente a 10% do valor venal de imóvel cedido gratuitamente, ou do valor constante da guia do IPTU do ano-calendário da declaração.

## PAGAMENTO POR INTERMÉDIO DA ADMINISTRADORA

A administradora de bens recebe o aluguel como mera procuradora da pessoa física proprietária do imóvel. Assim sendo, ela não pode receber o rendimento na condição de locadora do imóvel, mas como mandatária. O comprovante do imposto retido deverá indicar como beneficiária do rendimento de aluguel a pessoa física proprietária do imóvel.

A Declaração de Imposto de Renda na Fonte (DIRF), também, deverá ser preenchida com indicação da pessoa física locadora do imóvel como a beneficiária do rendimento.

A retenção do imposto deverá ser efetuada pela pessoa jurídica, locatária do imóvel, ainda que o pagamento seja efetuado por intermédio de pessoa jurídica administradora de bens.

## ALUGUÉIS DE IMÓVEIS PELO SISTEMA POOL

A decisão nº 27 da 8ª RF (DOU de 06-04-01) diz que, no caso de administração de imóveis através de denominado Sistema Pool, cabe à administradora a retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre os valores que pagar a beneficiários pessoas físicas, a título de aluguel.

A administração pelo Sistema Pool tem aumentado bastante em razão da euforia na construção e comercialização de *flat*. A fiscalização da Receita Federal tem encontrado alguma dificuldade no enquadramento dos rendimentos auferidos pelas pessoas físicas proprietárias de *flat*. Isso porque a forma de administração varia muito.

A solução de consulta está se referindo ao caso de imóveis pertencentes a pessoas físicas que passam a ser administrados pelo Sistema Pool, sendo que os rendimentos continuam pertencentes a pessoas físicas. O imposto de renda na fonte mediante aplicação da tabela progressiva é retido e recolhido pela empresa administradora. Os rendimentos são tributáveis na declaração de ajuste anual das pessoas físicas.

Os grandes empreendimentos de *flats* são administrados com inovações pelas empresas hoteleiras de renome internacional. As inovações ocorrem com a constituição de sociedade em conta de participação (SCP), sendo sócia ostensiva a empresa administradora e sócios ocultos as pessoas físicas proprietárias de imóveis. A tributação dos rendimentos de imóveis na SCP é irregular porque as propriedades dos imóveis não foram transferidas de pessoas físicas para a SCP. Com isso, os rendimentos continuam sendo das pessoas físicas.

O ADI nº 14, de 04-05-04, definiu que no sistema de locação conjunta de unidades imobiliárias denominado de pool hoteleiro, constitui-se, independente de qualquer formalidade, Sociedade em Conta de Participação (SCP) com o objetivo de lucro comum, onde a administradora (empresa hoteleira) é a sócia ostensiva e os proprietários das unidades imobiliárias integrantes do pool são os sócios ocultos.

A decisão não tem base legal e abre brecha para planejamento tributário. Na locação de imóveis pelo sistema pool, as propriedades imobiliárias continuam em nome das pessoas físicas, não se transferindo para a SCP. Logo os rendimentos continuam sendo das pessoas físicas.

A decisão correta está na Solução de Consulta nº 27 (DOU de 06-04-2001) da 8ª

RF onde diz que no caso de administração de imóveis através de denominado Sistema Pool, cabe à administradora a retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre os valores que pagar a beneficiários pessoas físicas, a título de aluguel.

A receita da administradora de imóveis pelo Sistema Pool, tenha ou não como atividade a hotelaria, tem natureza de receita de administração e os rendimentos dos proprietários de imóveis tem natureza de rendimentos de imóveis.

## **BENEFICIÁRIOS RESIDENTES NO EXTERIOR**

Os aluguéis de imóveis auferidos por residentes ou domiciliados no exterior são tributados pela alíquota fixa de 15%, exceto quando o beneficiário tiver domicílio fiscal em país com o qual o Brasil mantém acordo para evitar a dupla tributação e no qual estiver prevista a tributação daqueles rendimentos com alíquotas menores ou em paraíso fiscal com alíquota de 25%.

Todos os acordos assinados pelo Brasil, todavia, contêm artigo dispondo que os rendimentos de bens imobiliários são tributados no Estado Contratante em que esses bens estiverem situados, mediante aplicação da alíquota vigente no país. No caso do Brasil a alíquota é de 15%.

A retenção do imposto de renda sobre os aluguéis de imóveis pertencentes a residentes no exterior compete ao procurador, conforme dispõe o art. 721 do RIR/99. A fonte pagadora somente fará a retenção se o residente no exterior não mantiver procurador no Brasil.

O fato gerador dessa incidência ocorre na data do recebimento do aluguel quando o recolhimento do imposto competir ao procurador. O prazo para recolhimento sem multa vence no próprio dia (art. 865, I do RIR/99).

---

# 46

## O MÚTUO E A TRIBUTAÇÃO

---

O art. 586 do Código Civil dispõe que o mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Com isso, o mútuo tanto poderá ser de bens, tais como arroz, café, ouro, títulos públicos ou de dinheiro. A operação de mútuo mais comum é o de empréstimo de dinheiro que será analisado neste Capítulo, abrangendo a taxa de juros, a dedutibilidade da despesa e a incidência do imposto de renda sobre os juros.

### DEDUTIBILIDADE DOS JUROS

Qualquer despesa, de acordo com o art. 299 do RIR/99, somente é dedutível quando for necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora de receitas e desde que seja usual ou normal no tipo de operações ou atividades da empresa. Para a dedutibilidade dos juros como despesa operacional não há distinção entre mutuante pessoa jurídica ou física, sócio ou não. O PN nº 138, de 1975, definiu o seguinte:

“São admitidos como despesas operacionais os juros abonados aos empréstimos e saldos credores de contas correntes de sócio, acionista, dirigente, administrador ou participante nos lucros de pessoa jurídica, desde que haja contrato escrito com cláusula expressa.

As taxas percentuais ajustadas não poderão ser superiores às comumente utilizadas no mercado financeiro, e nem às relativas aos empréstimos menos onerosos obtidos pela pessoa jurídica.

Disciplinamento idêntico, aplicável aos empréstimos realizados entre pessoas jurídicas associadas ou interdependentes.”

O 1º C.C., também, tem reiteradamente decidido:

Acórdão nº 105-9.436/95 (DOU de 22-11-96):

São dedutíveis os juros passivos, decorrentes de empréstimos obtidos com pessoa jurídica não integrante do sistema financeiro, se estipulados com condições usuais de mercado.

Acórdão nº 103-15.480/94 (DOU de 28-03-96):

Não são sujeitas a glosa encargos financeiros pagos pela pessoa jurídica em empréstimos de sócios.

No caso de juros sobre o mútuo, a dedutibilidade como despesa está condicionada a alguns requisitos como:

- I - o contrato seja por escrito e registrado no cartório de títulos e documentos ou as cláusulas principais como taxa de juros, prazo etc. estejam no lançamento contábil;
- II - os juros não excedam a taxa legal;
- III - os recursos sejam empregados na atividade geradora de receitas da mutuária.

**Contrato escrito.** A primeira condição para a dedutibilidade dos juros de mútuo é ter contrato escrito. A falta de contrato escrito pode caracterizar o pagamento de juros como mera liberalidade. O 1º C. C. decidiu pelo ac. nº 101-92.565/99 (DOU de 28-04-99) que os encargos financeiros pagos a pessoas jurídicas coligadas ou interligadas, quando estipulados em contratos podem ser apropriados como despesas operacionais.

O art. 221 do Código Civil dispõe que o instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor, mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público. O seu parágrafo único diz que a prova de instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.

A maioria dos contratos de mútuo de dinheiro não é registrada no cartório de títulos e documentos. A Receita Federal é considerada terceiro diante dos contratantes. Com isso, no passado foram lavrados muitos autos de infração por falta de registro.

O item 5 do PN nº 10, de 13-09-85, da Receita Federal esclarece que somente na hipótese de existir, por ocasião do mútuo, contrato escrito devidamente comprovado, estipulando compensação financeira como ônus da tomadora, admitir-se-á seu reconhecimento na escrituração comercial da contratante.

O Parecer diz, ainda, que o contrato poderá ser comprovado mediante sua inscrição no Registro de Títulos e Documentos; outrossim, os lançamentos contábeis da pessoa jurídica, efetuados de acordo com os preceitos legais e com discriminação das condições contratuais, também, constituem meios idôneos para comprovar o mútuo oneroso.

O 1º C.C. tem decidido que provada a existência de contrato escrito de mútuo através da contabilização da operação, a falta do registro no Cartório de Títulos e Documentos, bem como irregularidade em sua contabilização, não são suficientes para determinar a indedutibilidade dos encargos de juros. Vide os ac. nºs 103-19.917/99 no DOU de 08-10-99, 101-89.432/96 no DOU de 13-05-96, 105-5.815/91 no DOU de 30-10-91 e 104-20.354/2004 no DOU de 18-10-05.

No caso de não registrar o contrato de mútuo no registro público, é aconselhável que o histórico da contabilização da operação de mútuo registre o prazo e as condições de remuneração para que as despesas de juros não sejam consideradas indedutíveis na determinação do IRPJ e da CSLL. Sem esse requisito é fácil transformar em mútuo com juros, com data retroativa, os créditos de lucros distribuídos ou meros suprimentos da Caixa.

**Taxas de juros.** Na vigência da Constituição anterior, o STF firmou pacífica jurisprudência com o entendimento de que a Lei de Usura não era aplicável para as instituições financeiras. Na atual constituição, o revogado § 3º do art. 192 dispunha que as

taxas de juros reais não poderão ser superiores a 12% ao ano; a cobrança acima deste limite será conceituada como crime de usura, punido, em todas as suas modalidades, nos termos que a lei determinar. O STF tem, reiteradamente, decidido que o § 3º não era auto-aplicável.

Quando o credor de empréstimo é pessoa física ou jurídica não integrante do sistema financeiro, a taxa máxima de juros está fixada em lei. Há divergência de entendimento entre os advogados tributaristas quanto à revogação ou não do Decreto nº 22.626, de 07-04-1933, conhecido como lei de usura, e quanto à taxa máxima atualmente permitida. A formação de jurisprudência com base no atual Código Civil deve levar alguns anos.

O art. 1º do Decreto nº 22.626, de 1933, dispõe que é vedado, e será punido nos termos desta Lei, estipular em quaisquer contratos, taxas de juros superiores ao dobro da taxa legal. Os arts. 1.062 e 1.063 do Código Civil de 1916 fixavam em 6% ao ano a taxa legal dos juros mas o art. 1.262 permitia taxa acima da legal nos empréstimos de dinheiro. Com exceção das operações de instituições financeiras, no mútuo de dinheiro a taxa máxima de juros, a partir da Lei de Usura, ficou limitada ao dobro da taxa legal de 6%, isto é, taxa de 12% ao ano ou 1% ao mês.

O art. 591 do atual Código Civil dispõe que destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a qual se refere o art. 406, permitida a capitalização anual. O art. 406 dispõe:

Art. 406. Quando os juros moratórios não forem convencionados, ou o forem sem taxa estipulada, ou quando provierem de determinação da lei, serão fixados segundo a taxa que estiver em vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional.

Em relação a fatos geradores ocorridos a partir 01-04-95, os créditos tributários da União não pagos até a data do vencimento serão acrescidos de juros de mora equivalentes à variação da taxa SELIC para títulos federais (art. 953 do RIR/99). Essa taxa de juros SELIC é divulgada, mensalmente, pela Receita Federal.

Para os que entendem que a Lei de Usura está em vigor a taxa máxima de juros permitida é o dobro da taxa SELIC do mês porque a Lei de Usura permite fixar a taxa de juros até o dobro da taxa legal de juros. Para os que entendem que a Lei de Usura está revogada pelo atual Código Civil, a taxa máxima de juros permitida é a da variação da taxa SELIC.

A Lei de Usura, esteja ou não revogada pelo Código Civil, entendemos que a taxa máxima de juros no mútuo de dinheiro é a taxa SELIC porque o art. 591 do Código Civil dispõe que os juros, **sob pena de redução**, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406 que é a taxa SELIC.

A aplicação da taxa máxima de juros prevista no art. 1º do Decreto nº 22.626, de 1933 (Lei de Usura), ou seja, o dobro da taxa SELIC, conflita com o art. 591 do Código Civil que limita a taxa máxima à taxa SELIC. Neste caso a lei anterior considera-se revogada na forma do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Lei nº 4.657, de 1942).

A expedição da Lei de Usura, na época, foi necessária porque o Código Civil de 1916 fixou, pelo art. 1.062, a taxa legal de juros em 6% ao ano mas o art. 1.262 dispunha que os juros sobre os empréstimos de dinheiro podem ser fixados abaixo ou acima da taxa legal do art. 1.062.

O atual Código Civil, em seu art. 591, fixa a taxa máxima de juros no mútuo de dinheiro, **sob pena de redução**, até a taxa de variação da SELIC. Com isso, a Lei de Usura tornou-se desnecessária e conflitante com o Código Civil.

Se a Lei de Usura estiver revogada, a diferença é que naquela a taxa máxima de juros era lei de ordem pública, dispondo no seu art. 11 que o contrato celebrado com infração desta Lei é nulo de pleno direito, ficando assegurada ao devedor a repetição do que houver pago a mais.

O art. 591 do Código Civil que fixa a taxa máxima de juros no mútuo de dinheiro, sob pena de redução, até a taxa de variação da SELIC não é lei de ordem pública. A cláusula que fixa taxa maior que a da variação da SELIC não é nula mas anulável. Com isso, se a mutuária não questionar a diferença de taxa superior à da variação da SELIC, a cláusula é válida e a Receita Federal não pode glosar a diferença de taxa como despesa indedutível. O art. 591 diz sob pena de redução da taxa mas não fala em nulidade da cláusula.

O STJ editou a Súmula nº 176 dispondo que é nula a cláusula contratual que sujeita o devedor a taxa de juros divulgada pela ANBID/CETIP. O STJ editou a Súmula nº 382 dispondo que a estipulação de juros remuneratórios superiores a 12% ao ano, por si só, não indica abusividade.

A ementa da Solução de Consulta nº 34 da 8ª (DOU de 11-04-06) diz o seguinte: São admitidos como custos ou despesas operacionais os juros abonados aos empréstimos e saldos credores de contas correntes de sócio, acionista, dirigente, administrador ou participante nos lucros de pessoa jurídica, desde que haja contrato escrito com cláusula expressa. As taxas percentuais ajustadas não poderão ser superiores às comumente utilizadas no mercado financeiro, e nem às relativas aos empréstimos menos onerosos obtidos pela pessoa jurídica.

Não nos parece correta a decisão porque no mercado financeiro as taxas de juros são livremente fixadas pelas instituições, enquanto no mútuo fora do sistema financeiro, ainda que a Lei de Usura esteja revogada, o art. 591 do Código Civil fixa a taxa máxima.

A pessoa jurídica mutuante não está obrigada a cobrar juros ou atualização monetária sobre o dinheiro emprestado para controlada, coligada ou pessoa física que seja sócia da empresa. Se a mutuante não tiver despesas financeiras não há qualquer penalidade porque a figura da distribuição disfarçada de lucros por empréstimo de dinheiro deixou de constar no RIR/99.

**Destinação do recurso.** É comum as empresas captarem recursos através de empréstimos e repassarem os mesmos recursos para empresas do grupo. Os repasses, sejam ou não dos mesmos recursos, indicam que os recursos não eram necessários para a manutenção das atividades da empresa. Se no repasse não forem cobradas remunerações ou forem cobradas com taxas de juros inferiores, os juros correspondentes à diferença de taxas entre a da captação e a de repasse são considerados não necessários à atividade, sendo despesas indedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A única preocupação da empresa mutuante deverá ser a de não ter despesa financeira no mesmo período em que tiver receita de mútuo porque a indedutibilidade de parte da despesa é certa. Isso porque as despesas financeiras pagas para instituições financeiras é sempre maior que a remuneração de mútuo em termos percentuais.

A figura de distribuição disfarçada de lucros por empréstimos de dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, a empresa possui lucros acumulados ou reservas de lucros, que havia na legislação até o RIR/94 foi eliminada no RIR/99. Com isso desapareceu uma preocupação nas operações de mútuo com sócio ou acionista pessoa física ou jurídica. Se a pessoa jurídica não tiver nenhuma despesa financeira poderá fazer empréstimo de dinheiro para seus sócios sem qualquer remuneração.

O 1º C.C. vem decidindo, de longa data, que as despesas financeiras assumidas pela pessoa jurídica devem revestir o caráter de necessidade. São consideradas não necessárias aquelas correspondentes a empréstimos repassados a empresa interligada sem qualquer encargo financeiro. Vide os ac. nºs 108-07.360/2003 no DOU de 27-08-03, 103-21.142/2003 no DOU de 12-08-03, 103-13.446/93 no DOU de 28-03-95 e 101-79.646/90 no DOU de 03-05-90.

A CSRF decidiu pelo ac. nº 01-05.423/2006 (DOU de 16-07-07) que é admissível a glosa do excedente da taxa de empréstimo contraído com instituição financeira em relação à taxa de remuneração de mútuo com terceiros quando fica devidamente comprovado nos autos que há diferença entre o valor da captação e o repasse dos recursos, tendo como conseqüência a desnecessidade da despesa.

## TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS DE JUROS

O art. 730 do RIR/99, para efeitos tributários, equipara, aos rendimentos de aplicações financeiras em renda fixa, os rendimentos auferidos pela entrega de recursos a pessoa jurídica, sob qualquer forma e a qualquer título, independentemente de ser ou não a fonte pagadora instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central.

A operação de mútuo entre a pessoa jurídica (mutuária) e a pessoa física (mutuante), ainda que esta seja sócia ou acionista daquela, enquadra-se no dispositivo legal transcrito. Com isso, os juros auferidos pelos sócios ou acionistas nas operações de mútuo são tributados pela legislação aplicável aos rendimentos de operações financeiras no mercado de renda fixa.

O art. 1º da Lei nº 11.033, de 21-12-04, alterou as alíquotas de incidência do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa. As alíquotas são decrescentes de acordo com o aumento do prazo de aplicação, como segue:

- I - 22,5% no caso de prazo de até 180 dias;
- II - 20% de 181 até 360 dias;
- III - 17,5% de 361 até 720 dias;
- IV - 15% quando acima de 720 dias.

No caso de contrato de mútuo sem prazo fixado, o resgate poderá ser feito a qualquer momento e com isso os rendimentos serão tributados com a alíquota de 22,5%. Se o prazo for de 721 dias, a alíquota do imposto de renda será de 15%. O imposto será devido exclusivamente na fonte quando o beneficiário dos rendimentos for pessoa física e como antecipação para a pessoa jurídica.

O art. 8º, § 2º, da IN nº 487, de 30-12-2004, dispõe que os rendimentos periódicos produzidos por título ou aplicação de renda fixa serão submetidos à incidência do imposto de renda na fonte por ocasião de seu pagamento ou crédito. O regime de caixa é aplicável aos rendimentos auferidos por pessoas físicas quando sujeitos à

tabela progressiva.

O fato gerador do imposto, todavia, nem sempre ocorre no crédito meramente contábil. Isso porque o art. 43 do CTN dispõe que 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 de renda ou proventos de qualquer natureza.

**Mútuo entre empresas do grupo.** A Solução de Consulta COSIT nº 190 (DOU de 13-08-15), que tem efeito de ato normativo, diz que a pessoa jurídica mutuária deverá reter, no ato do pagamento, o IR na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos a título de juros pela mutuante nas operações de mútuo de recursos financeiros, inclusive entre empresas do grupo.

## RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

O fato gerador do imposto de renda na fonte sobre os juros produzidos pelo mútuo ocorre no pagamento ou crédito contábil. No crédito contábil a retenção do imposto somente é devida quando os juros forem exigíveis, isto é, o crédito estiver disponível para o beneficiário na forma do art. 43 do CTN.

As empresas brasileiras que têm empréstimos concedidos pelos bancos estrangeiros, com cláusula de pagamento de juros em períodos semestrais, no encerramento do balanço em 31 de dezembro de cada ano fazem os lançamentos contábeis com débito da conta de Juros Passivos e a crédito da conta do credor de empréstimos pelo período transcorrido entre o último pagamento e a data do balanço final. Em alguns casos é lavrado o auto de infração por entender equivocadamente que é devido o recolhimento do imposto de renda pelo crédito.

O 1º C.C. deu provimento ao recurso voluntário pelo acórdão nº 106-16.071, de 24-01-2007 (DOU de 28-05-07), dizendo que o registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

As empresas cometem o equívoco de fazerem o crédito na conta do credor do empréstimo em vez da conta de Juros a Pagar. A situação é idêntica aos juros produzidos pelo mútuo. Se o vencimento do mútuo ocorre, por exemplo, em 31-12-13 com cláusula de pagamento de juros exclusivamente no vencimento do mútuo, nos lançamentos contábeis mensais não ocorre o fato gerador do imposto, ainda que utilizada indevidamente a conta do credor do empréstimo. O correto é utilizar como contrapartida do lançamento a conta de Juros a Pagar.

## CONTABILIZAÇÃO DOS JUROS

Durante o período abrangido pela operação de mútuo, a empresa fará, mensalmente, a contabilização dos juros incorridos no mês mediante o seguinte lançamento:

Débito da conta de Juros Passivos  
Crédito da conta de Juros a Pagar

Os juros não podem ser lançados na conta de Mútuo para serem agregados ao principal do empréstimo porque isso caracteriza crédito em favor do beneficiário. O

art. 591 do Código Civil permite a capitalização anual mas isso não é possível no caso de estipular o período de exigibilidade dos juros em prazo longo para ter incidência de imposto de renda à alíquota de 15%. A capitalização significa o auferimento dos rendimentos pelo mutuante.

A escrituração de juros mensais na conta de Juros a Pagar não interfere na dedutibilidade como despesa operacional porque não se trata de mera provisão mas despesas incorridas. A diferença entre mera provisão e despesa incorrida é que na primeira a despesa pode concretizar ou não, dependendo do evento futuro. A despesa incorrida é definitiva. Com o transcurso do mês, os juros contratados na operação de mútuo são despesas definitivas que devem ser pagos, ainda que o vencimento da operação seja antecipado.

O art. 335 do RIR/99 dispõe que na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto. O 1º C.C. tem decidido que as despesas incorridas são dedutíveis pelo regime de competência, ainda que impropriamente tenha utilizado conta do passivo com nome de provisão.

O 1º C.C. decidiu pelo acórdão nº 101-77.961/88 que as obrigações vencidas, identificadas e quantificadas no período-base e não pagas no curso dele constituem, face ao regime econômico ou de competência, despesas incorridas que são dedutíveis do lucro líquido do período. A reserva de recursos para o pagamento com designação imprópria de “provisão” não impede a dedução da despesa, assegurada no art. 191 do RIR/80

## MÚTUO ENTRE PESSOAS FÍSICAS

O mútuo entre pessoas físicas não é equiparado como aplicação financeira de renda fixa mas o rendimento auferido pela mutuante está sujeito ao imposto de renda a título de carnê-leão e na declaração anual. A atualização monetária do dinheiro emprestado não constitui rendimento e aí surge a divergência de entendimento entre a Receita Federal e os contribuintes.

O art. 72 do RIR/99 dispõe que para fins de incidência do imposto, o valor da atualização monetária dos rendimentos acompanha a natureza do principal, ressalvadas as situações específicas previstas neste Decreto. Isso significa que se o rendimento for tributável a atualização monetária também terá incidência de imposto, enquanto a atualização de rendimento isento terá também isenção de imposto. Assim, se o empregado recebe salário atrasado com atualização monetária, ambas as parcelas são tributáveis. Se recebe FGTS com atualização monetária, ambas as parcelas não estão sujeitas ao imposto.

A Receita Federal expediu os Pareceres Normativos nº 398/70 e 164/71, definindo que o valor da correção monetária auferido em razão de contrato firmado entre particulares está equiparado a juros e por esse motivo está sujeito à tributação. A resposta à pergunta nº 71 de Perguntas e Respostas, editado em 1990 pela Receita Federal, diz que são isentas do imposto de renda as variações correspondentes às correções monetárias, quando decorrentes de quaisquer investimentos, inclusive de empréstimos entre pessoas físicas, calculados em função dos mesmos índices aprovados para o BTN, desde que seu pagamento ou crédito ocorra em intervalos não inferiores a 30 dias.

A mudança de orientação decorreu de pacífica jurisprudência formada pelo 1º Conselho de Contribuintes no sentido de que a correção monetária quando calculada aos índices oficiais, deverá integrar a base de cálculo do tributo, sempre que o principal que ela visar recompor (atualizar) for tributável. Em caso contrário, isto é, quando o principal não for tributável ou já tiver sido anteriormente oferecido à tributação, salvo disposição de lei em contrário, o seu valor não constituirá parcela tributável.

O art. 42 da Lei nº 9.250/95 revogou o art. 26 da Lei nº 8.218/91 onde dispunha que fica isenta do imposto de renda das pessoas físicas a correção monetária de investimentos calculada aos mesmos coeficientes da variação acumulada do INPC, desde que seu pagamento ou crédito ocorra em intervalos não inferiores à 30 dias.

## **EMPRÉSTIMOS DE AÇÕES E TÍTULOS MOBILIÁRIOS**

A IN nº 742, de 24-05-07, dispõe sobre a incidência do imposto de renda nas operações de empréstimos de ações e outros valores mobiliários efetuadas através de entidades prestadoras de serviços de liquidação, registro e custódia.

A tributação do rendimento será feita de acordo com as disposições previstas para as aplicações financeiras de renda fixa. A Instrução dispõe sobre a determinação da base de cálculo da remuneração para efeitos tributários.

---

# 47

## REMESSAS AO EXTERIOR

---

A partir de 1999, a incidência do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos auferidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior tornou-se complexa por causa das isenções e diferenças de alíquotas conforme a natureza de rendimentos ou país em que a beneficiária tem domicílio.

O art. 682 do RIR/99 dispõe que estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

- I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior;
- II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17;
- III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do § 1º do art. 19;
- IV - pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data em que for requerida a certidão negativa de débitos fiscais para fins de retirada definitiva do País.

A IN nº 1.455, de 06-03-14, com 25 artigos, e que substitui a de nº 252, de 2002, disciplinou com bastante minúcia a incidência do imposto de renda na fonte sobre rendimentos auferidos pelos domiciliados no exterior, com indicação de alíquotas para cada natureza de rendimento.

A ementa da Solução de Consulta nº 78 da 10ª RF (DOU de 06-07-06) diz que a incidência na fonte do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, provenientes de fontes situadas no País, independe da forma de pagamento dos rendimentos, a exemplo do que ocorre com o pagamento de comissões a agentes no exterior na modalidade de conta gráfica, feito diretamente ao agente pelo banco sediado no exterior, mediante dedução do valor pago pelo importador a ser repassado ao exportador brasileiro. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto ainda que não logre descontá-lo da quantia a ser transferida ao beneficiário, hipótese em que a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimentos bruto, sobre o qual recairá o imposto.

A decisão está de acordo com a lei porque a fonte pagadora dos rendimentos para residente no exterior está situada no Brasil. O pagamento terá que ser contabilizado pela empresa no Brasil que suporta o ônus do pagamento. Essa contabilização cons-

titui fato gerador do imposto de renda na fonte.

Com a nova regulamentação cambial em que os exportadores poderão deixar uma parte da moeda estrangeira no exterior para pagar suas obrigações, a hipótese da consulta ocorrerá com frequência.

**Obrigações acessória.** O art. 10 do Decreto nº 6.761, de 2009, dispõe que a fonte pagadora, pessoa física ou jurídica, deverá, a partir do ano-calendário de 2009, prestar à Receita Federal informações sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, identificando o beneficiário do rendimento, bem como o país de residência.

A IN nº 1.406, de 23-10-13, que dispõe sobre a DIRF a ser entregue em 2014, traz o Anexo II com relação de rendimentos de beneficiário no exterior e respectivos códigos. Na DIRF deverão constar os pagamentos ou créditos daqueles rendimentos, ainda que o imposto de renda na fonte seja isento ou alíquota zero, como ocorre com a distribuição de lucros ou dividendos.

**Informações sobre residência.** A IN nº 1.226, de 23-12-11, instituiu os formulários para solicitação de:

- I - Atestado de Residência Fiscal no Brasil;
- II - Atestado de Rendimentos Auferidos no Brasil por Não Residentes; e
- III - Atestado de Residência Fiscal no Exterior.

## FATO GERADOR DO IMPOSTO

A regra geral do momento em que o fato gerador do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos ou ganhos de capital, auferidos pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes no exterior, ocorre é o previsto no art. 685 do RIR/99, ou seja, pagamento, crédito ou entrega. Há exceções em que o fato gerador somente ocorre na remessa.

Quando a lei diz crédito está se referindo a crédito contábil e não ao crédito bancário. Nem todo crédito contábil faz nascer o fato gerador. Se uma empresa brasileira toma empréstimos de dinheiro com prazo de cinco anos e juros exigíveis somente no vencimento daquele prazo, a empresa brasileira poderá apropriar os juros mensalmente pelo regime de competência, como despesa dedutível, creditando a contrapartida na conta de juros a pagar. Nesse caso a despesa é dedutível em cada mês por tratar-se de despesa incorrida e não mera provisão. O fato gerador do imposto de renda na fonte não ocorre mensalmente porque os juros não são exigíveis.

O 1º CC, julgando a tributação na fonte sobre rendimentos de residentes no exterior, decidiu que o registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos (ac. nº 106-16.071/2007 no DOU de 28-05-07). Neste caso é necessário verificar a natureza do rendimento e se estava disponível, isto é, o beneficiário no exterior poderia exigir o pagamento de imediato. Se o rendimento estava livre e disponível, o crédito contábil é fato gerador do imposto.

O crédito contábil não é fato gerador do imposto de renda na fonte incidente sobre os juros devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda que o beneficiário seja o próprio vendedor. Isso porque o art. 11 do Decreto-lei nº 401, de 1968, elege como fato gerador a remessa dos juros para o exterior e contribuinte o remetente.

O 1º CC decidiu pelo ac. nº 102-43.798/99 (DOU de 09-11-99) que entidades de assistência social que preenchem os requisitos legais, não estão sujeitas ao pagamento

do imposto de renda sobre remessa de juros ao exterior decorrentes de contratos de financiamento. A decisão é correta se tratar de juros pagos pelo financiamento de compras de bens porque o contribuinte do imposto sendo o próprio remetente tem imunidade. Se os juros forem de empréstimos de dinheiro, a decisão é incorreta porque entidade imune que assume o ônus do imposto de renda por convenção particular não está dispensada do recolhimento.

## ALÍQUOTAS DO IMPOSTO

O art. 28 da Lei nº 9.249/95 tinha uniformizado em 15% a alíquota do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos auferidos pelos residentes ou domiciliados no exterior mas em 1999 houve várias alterações.

A Lei nº 9.779/99 introduziu a alíquota de 25% pelos arts. 7º, 8º e 9º. O art. 7º elevou a alíquota para os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e para os da prestação de serviços. O art. 8º, com a ressalva de alguns rendimentos, elevou para 25% a alíquota para os demais rendimentos auferidos pelos beneficiários residentes em paraísos fiscais, assim considerados os países que têm alíquota do imposto inferior a 20%. O art. 9º elevou para 25% a alíquota do imposto sobre os juros obtidos no exterior e não aplicados no financiamento de exportações.

A Lei nº 13.315, de 2016, deu nova redação ao art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999, ao dispor que os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os da prestação de serviços, pelos domiciliados no exterior, sujeitam-se ao imposto de renda na fonte à alíquota de 25%.

Em relação aos rendimentos do trabalho com vínculo empregatício, o art. 12 da Lei nº 9.718, de 1998, manda tributar como de residente no Brasil a partir da data de chegada, seja com visto temporário ou permanente.

O art. 47 da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que o ganho de capital decorrente de operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%. Os rendimentos de qualquer natureza já eram tributados à alíquota de 25% e agora os ganhos de capital são tributados, também, pela alíquota de 25%.

O art. 1º da Lei nº 9.481/97, com a redação dada pelo art. 20 da Lei nº 9.532/97, reduziu para zero a alíquota do imposto de renda, sobre onze diferentes naturezas de rendimentos auferidos pelos domiciliados no exterior. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01-01-00, o art. 1º da Lei nº 9.959/00 elevou para 15% a alíquota do imposto sobre os rendimentos previstos nos incisos III e V a IX do art. 1º da Lei nº 9.481/97. Seu § 1º ressaltou os contratos em vigor em 31-12-99.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01-01-00, o art. 9º da MP nº 2.159-70, de 2001, reduziu a zero a alíquota do imposto de renda sobre as remessas de valores a que se refere o inciso III do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997.

Em maio de 2009, tanto no site da Receita Federal como da Presidência da República, o art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, indicava como alíquota zero as remessas de valores ao exterior de que tratam os incisos V a IX quando a alíquota desses incisos foi elevada para 15% pelo art. 1º da Lei nº 9.959, de 2000.

O art. 685 do RIR/99 dispõe sobre as alíquotas aplicáveis em relação aos rendi-

mentos, ganhos de capital e demais proventos auferidos pelos residentes no exterior, mas encontra-se modificado pelo art. 1º da lei nº 9.959/00. O ganho de capital auferido na alienação de bens ou direitos continua sujeito à alíquota de 15%.

O art. 693 do RIR/99 dispõe que estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 25%, os lucros ou dividendos apurados nos anos-calendários anteriores a 1994 e distribuídos em benefício de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior. Isso decorreu da interpretação equivocada do art. 77 da lei nº 8.383/91 que tem a seguinte redação:

Art. 77. A partir de 01-01-93, a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre lucros e dividendos de que trata o art. 97 do Decreto-lei nº 5.844/43, com as modificações posteriormente introduzidas, passará a ser de 15%.

A interpretação correta é a de que para os fatos geradores ocorridos a partir de 01-01-93, a alíquota do imposto de renda na fonte sobre os lucros e dividendos distribuídos para beneficiários domiciliados no exterior é de 15%, independente do período em que o lucro foi apurado. A lei nova aplica-se aos fatos geradores futuros e pendentes (art. 105 do CTN) e o fato gerador na distribuição de lucros ocorre no pagamento ou crédito.

Diferente é a isenção concedida pelo art. 10 da lei nº 9.249/95 porque diz expressamente que os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados, 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. Com isso, a isenção não se aplica na distribuição de lucros apurados em período anterior a 1996.

**Assistência técnica.** O art. 3º da MP nº 2.159-70, de 2001, dispõe que fica reduzida para 15% a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da CIDE instituída pela Lei nº 10.168, de 2000.

A redação do art. 3º é desastrosa mas quis dizer que a remuneração sujeita à CIDE, a alíquota do imposto de renda na fonte será de 15%. A dificuldade é saber quais as remunerações estão sujeitas ao pagamento da CIDE. Isso porque o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, que instituiu a CIDE dispõe que a contribuição é devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

O § 2º daquele art. 2º recebeu nova redação pela Lei nº 10.332, de 2001, dizendo que a CIDE passa a ser devida também pelas pessoas Jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços e de assistência administrativa e semelhantes. Como o parágrafo está vinculado ao caput do artigo e como não há nenhum artigo dizendo que a CIDE incide sobre a remuneração, independente de ocorrer ou não a transferência de tecnologia, a interpretação leva a entender que a CIDE não se aplica na remuneração sem a transferência de tecnologia. Esse não é o entendimento da Receita Federal. Vide capítulo da CIDE.

O art. 2º-A acrescido à Lei nº 10.168, de 2000, pela Lei nº 10.332, de 2001, reduziu para 15% a alíquota do imposto de renda na fonte sobre a remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes.

**Royalties.** A alíquota do imposto de renda na fonte sobre a remuneração de royalties é sempre de 15% na forma do art. 3º da MP nº 2.159-70, de 2001, e tem incidência da CIDE de 10% na forma do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, na redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001.

**Viagens de turismo, negócios etc.** A Lei nº 13.315, de 2016, reduziu, até 31-12-19, a 6% a alíquota do imposto de renda no pagamento destinado à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas em viagem de turismo, negócio, etc.

## TRANSPORTADOR AUTÔNOMO RESIDENTE NO PARAGUAI

O art. 1º da Lei nº 11.773, de 2008, dispõe que os valores pagos ou creditados por contratante pessoa jurídica domiciliada no Brasil, autorizada a operar transporte rodoviário internacional de carga, a beneficiário transportador autônomo pessoa física, residente no Paraguai, considerado como sociedade unipessoal nesse País, quando decorrente da prestação de serviços de transporte rodoviário internacional de carga, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, apurado sobre a base de cálculo com redução de 60% para aplicação da tabela progressiva de residente no Brasil. A IN nº 1.141, de 31-03-11, dispõe sobre a apuração e recolhimento do imposto.

O imposto deve ser retido por ocasião de cada pagamento ou crédito, mediante aplicação da alíquota correspondente à base de cálculo apurada após a soma dos rendimentos do mês, compensando-se o imposto retido anteriormente. Trata-se de exceção para aplicar a tabela progressiva para residentes no exterior.

## REGISTRO E MANUTENÇÃO DE MARCAS E PATENTES

O art. 17, VI, da Lei nº 11.196, de 2005, reduziu a zero a alíquota do imposto de renda na fonte nas remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares.

## CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

A seguir estão relacionados os países com os quais o Brasil assinou a convenção para evitar a dupla tributação pelo imposto de renda e os decretos de promulgação.

### África do Sul

Decreto nº 5.922 de 03-10-06 (DOU de 04-10-06)

Portaria nº 433 de 29-12-06 (DOU de 29-12-06)

### Alemanha

Decreto nº 76.988 de 06-01-76 (DOU de 07-01-76) - Revogado

Portaria nº 43 de 04-02-76

Portaria nº 313 de 26-05-78

### Argentina

Decreto nº 87.976 de 22-12-82 (DOU de 23-12-82)

Portaria nº 22 de 25-01-83

**Áustria**

Decreto nº 78.107 de 22-07-76 (DOU de 23-07-76)

Portaria nº 470 de 03-12-76

**Bélgica**

Decreto nº 72.542 de 30-07-73 (DOU de 02-08-73)

Decreto nº 6.332 de 28-12-07 (DOU de 31-12-07)

Portaria nº 140 de 10-07-08 (DOU de 14-07-08)

**Canadá**

Decreto nº 92.318 de 23-01-86 (DOU de 27-01-86)

Portaria nº 199 de 13-05-86

Portaria nº 55 de 22-01-88

**Chile**

Decreto nº 4.852 de 02-10-03 (DOU de 03-10-03)

Decreto Legislativo nº 331 de 22-07-03 (DSF de 18-03-03)

Portaria nº 285 de 18-11-03 (DOU de 20-11-03)

**China**

Decreto nº 762 de 19-02-93 (DOU de 20-02-93)

Decreto legislativo nº 85 (DCN de 25-11-92)

**Coréia**

Decreto nº 354 de 02-12-91 (DOU de 03-12-91)

ADI nº 3 de 17-03-06

**Dinamarca**

Decreto nº 75.106 de 20-12-74 (DOU de 26-12-74)

Portaria nº 68 de 24-02-75

**Equador**

Decreto nº 95.717 de 11-02-88 (DOU de 12-02-88)

**Espanha**

Decreto nº 76.975 de 02-01-76 (DOU de 05-01-76)

Portaria nº 45 de 04-02-76

ADI nº 6 de 06-06-02

ADI nº 27 de 21-12-04

ADI nº 4 de 17-03-06

**Filipinas**

Decreto nº 241 de 25-10-91 (DOU de 28-10-91)

**Finlândia**

Decreto nº 73.496 de 17-01-74 (DOU de 21-01-74)

Decreto legislativo nº 25 (DCN de 18-09-90)

Decreto legislativo nº 35 (DOU de 20-08-97)

Portaria nº 223 de 07-05-74

Decreto nº 2.465 de 10-01-98 (DOU de 27-01-98)

Ato Declaratório nº 12 de 26-01-98 (DOU de 27-01-98)

**França**

Decreto nº 70.506 de 12-05-72 (DOU de 16-05-72)

Portaria nº 287 de 23-11-72

Portaria nº 20 de 14-01-76

## Holanda

Decreto nº 355 de 02-12-91 (DOU de 03-12-91)

## Hungria

Decreto nº 53 de 08-03-91 (DOU de 11-03-91)

## India

Decreto nº 510 de 27-04-92 (DOU de 28-04-92)

## Israel

Decreto nº 5.576 de 08-11-05 (DOU de 09-11-05)

Portaria nº 1 de 04-01-06

## Itália

Decreto nº 85.985 de 06-05-81 (DOU de 08-05-81)

Portaria nº 203 de 20-08-81

Portaria nº 226 de 12-12-84

## Japão

Decreto nº 61.899 de 14-12-67 (DOU de 18-12-67)

Decreto nº 81.194 de 09-01-78 (DOU de 11-01-78)

Portaria nº 92 de 15-02-78

ADN nº 2 de 11-02-80

## Luxemburgo

Decreto nº 85.450 de 18-08-80 (DOU de 20-08-80)

Portaria nº 413 de 23-12-80

## México

Decreto nº 6.000 de 26-12-06 (DOU de 27-12-06)

Portaria nº 38 de 21-02-07 (DOU de 23-02-07)

ADI nº 1, de 01-03-07 (DOU de 02-03-07)

ADI nº 22, de 01-02-08 (DOU de 06-02-08)

## Noruega

Decreto nº 86.710 de 09-12-81 (DOU de 10-12-81)

Decreto nº 2.132 de 22-01-97

Portaria nº 25 de 26-01-82

Portaria nº 227 de 12-12-84

AD nº 57 de 16-12-96

## Peru

Decreto nº 7.020 de 27-11-09 (DOU de 30-11-09)

Portaria nº 553 de 25-11-10 (DOU de 29-11-10)

## Portugal

Decreto nº 4.012 de 13-11-01 (DOU de 14-11-01)

Portaria nº 28 de 31-01-02

## Suécia

Decreto nº 77.053 de 19-01-76 (DOU de 20-01-76)

Portaria nº 44 de 04-02-76

Prorrogada por 10 anos a partir de 01-01-86 (DOU de 03-01-86)

Decreto Legislativo nº 57 de 28-10-97 (DOU de 30-10-97)

## Tchecoslováquia (República Tcheca e República Eslovaca)

Decreto nº 43 de 25-02-91 (DOU de 26-02-91)

## Trinidad e Tobago

Decreto nº 8.335 de 12-11-14 (DOU de 14-11-14)

## Turquia

Decreto nº 8.140 de 14-11-13 (DOU de 18-11-13)

## Ucrânia

Decreto nº 5.799 de 07-06-06 (DOU de 08-06-06)

Portaria nº 198 de 26-07-06

## Venezuela

Decreto nº 8.336 de 12-11-14 (DOU de 14-11-14)

O art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, dispõe que para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Brasil para evitar dupla tributação de renda abrangem a CSLL. Com isso, a regra de tributação para o IRPJ vale também para a CSLL.

A IN nº 244, de 18-11-02, dispõe sobre a aplicação das Convenções Internacionais firmadas pelo Brasil para evitar a dupla tributação de renda. A Instrução disciplina os seguintes assuntos:

- I - aplicação de alíquotas reduzidas;
- II - convenções firmadas com países integrantes do Mercosul;
- III - fornecimento de atestado pela autoridade fiscal brasileira;
- IV - comprovação de recolhimento de imposto no Brasil para compensação em outro país.

A Receita Federal expediu a Portaria nº 1.825, de 03-09-98, que disciplina os pedidos de informação fiscal a países estrangeiros. As formas pelas quais se viabilizam os pedidos de informações são entre outras:

- I - as previstas nas Convenções firmadas entre o Brasil e outros países;
- II - a expedição de carta rogatória;
- III - a utilização dos canais diplomáticos brasileiros;
- IV - a solicitação de assistência de governos estrangeiros.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 104-16.968/99 (DOU de 16-06-99) que não se aplica a Convenção entre o Brasil e o Japão para evitar dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, na remessa de juros para beneficiário com sede no Panamá mesmo que esse tenha nacionalidade e seja controlado por empresa japonesa.

O acórdão fala em sede e não em agência. Tratando-se de banco com sede no Panamá, ainda que controlado por empresa japonesa não se aplica o acordo. Diferente em se tratando de agência com sede no Japão. A Receita Federal decidiu pelo Parecer CST nº 3.041, de 03-12-79, que:

- a) aos juros pagos a agência de banco japonês situada em terceiro Estado aplica-se a Convenção; e
- b) como corolário, esta não se aplica aos juros pagos aos estabelecimentos permanentes, situados no Japão, de pessoas jurídicas com sede em terceiros países.

O Brasil denunciou a Convenção entre Brasil e Portugal para evitar a dupla tributação de renda, promulgada pelo Decreto nº 69.393/71, em razão de benefícios fiscais

da Ilha da Madeira. A Convenção promulgada pelo Decreto nº 4.012/01 diz que os benefícios desta Convenção não serão atribuídos a qualquer pessoa que tenha direito a benefícios fiscais relativos ao imposto sobre o rendimento de acordo com os dispositivos da legislação e de outras medidas relacionadas com as Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria, de Manaus, a SUDAM e a SUDENE ou a benefícios similares àqueles concedidos, disponíveis ou tornados disponíveis segundo qualquer legislação ou outra medida adotada por qualquer Estado Contratante. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão sobre qualquer legislação ou medida similar e consultar-se-ão sobre a similaridade, ou não, de tais benefícios.

A IN nº 1.669, de 09-11-16, dispõe sobre o procedimento amigável no âmbito das convenções e dos acordos internacionais destinados a evitar a dupla tributação da renda de que o Brasil seja signatário.

## **CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

O Decreto nº 8.842, de 29-08-16, promulgou a Convenção sobre Assistência Mútua em Matéria Tributária firmada pelo Brasil em Canes. A troca de informações abrange os tributos sobre a renda, lucros, ganhos de capital e patrimônio. As informações podem ser fornecidas sem pedido formal da outra parte.

As pessoas jurídicas obrigadas a apresentar a e-financeira, instituída pela IN nº 1.571, de 02-07-15, a partir de 01-01-17, deverão identificar as contas financeiras na forma da IN nº 1.680 DE 28-12-16.

## **DECLARAÇÃO PAÍS - A - PAÍS**

A IN nº 1.681, de 28-12-16, instituiu a Declaração País - a - País, cuja entrega para a Receita Federal é obrigatória para a entidade integrante residente para fins tributários no Brasil, que seja a controladora final de um grupo multinacional como definido no art. 2º.

## **INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES COM ESTADOS UNIDOS**

O Decreto nº 8.003, de 15-05-13, promulgou o acordo entre Brasil e Estados Unidos para o intercâmbio de informações relativas a tributos. Não se trata de acordo para evitar a dupla tributação de renda.

## **APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA FIXA**

O Manual de retenção do imposto de renda na fonte editado pela Receita Federal em 2005 esclarece na página 68 que:

4) Os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de residentes ou domiciliados no exterior, que não os capitulados nos arts. 80 e 81 da Lei nº 8.981, de 20-01-95, no art. 16 da MP nº 2.189-49, de 24-08-2001, e 29 da MP nº 2.158-35, de 23-08-2001, serão alocados nos códigos previstos para rendimentos do mesmo teor auferidos por residentes ou domiciliados no Brasil.

Pela legislação em vigor, os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa de residentes no exterior que se enquadrarem naqueles dispositivos legais são tributados na fonte à alíquota de 15%, na forma do art. 783, § 3, II, do RIR/99. Não se enquadrando em nenhum daqueles artigos de lei, a tributação é feita pelas alíquotas do art. 1º da Lei nº 11.033, de 2004, de 15% a 22,5%, porque o art. 778 do RIR/99 dispõe que os residentes ou domiciliados no exterior sujeitam-se às mesmas normas de tributação pelo imposto, previstas para os residentes ou domiciliados no País, em relação aos rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa. Quando o beneficiário dos rendimentos tiver domicílio em país que mantém, com o Brasil, acordo para evitar a dupla tributação de renda, é necessário examinar o acordo porque este prevalece sobre a legislação interna do País.

O Manual da Receita Federal esclarece que estão sujeitos à tributação na fonte à alíquota de 15% os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa de residentes no exterior:

- I - distribuídos por fundos em condomínio mantidos com recursos provenientes de conversão de débitos externos brasileiros (art. 80 da Lei nº 8.981, de 1995);
- II - auferidos pelas (art. 81 da Lei nº 8.981, de 1995):
  - a) entidades mencionadas nos arts. 1º e 2º do Decreto-lei nº 2.285, de 1986 (fundos em condomínio);
  - b) sociedades de investimento a que se refere o art. 49 da Lei nº 4.728, de 1965, de que participem exclusivamente investidores estrangeiros;
  - c) carteiras de valores mobiliários mantidas exclusivamente por investidores estrangeiros;
- III - auferidos por investidor, individual ou coletivo, que realizar operações financeiras de renda fixa de acordo com as normas e condições estabelecidas pelo CMN (art. 16 da MP nº 2.189-49, de 2001).

A aplicação da alíquota de 15% sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa auferidos pelo investidor individual ou coletivo, residente no exterior, depende da observância das normas e condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional-CMN. Com isso, a pessoa física ou jurídica residente no exterior que fizer aplicação financeira de renda fixa, diretamente numa instituição financeira, sem que atenda as normas e condições estabelecidas pelo CMN, os rendimentos são tributados pelas alíquotas de 15% a 22,5%, dependendo do prazo da aplicação.

O Manual de retenção do imposto de renda e os atos administrativos expedidos pela Receita Federal silenciam quanto às alíquotas aplicáveis sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, auferidos pelos residentes em país com o qual o Brasil mantém acordo para evitar a dupla tributação de renda.

Em todos os acordos assinados pelo Brasil, no artigo que trata da tributação dos juros está dito:

O termo “juros” usado neste artigo significa os rendimentos de fundos públicos, de obrigações de empréstimos, acompanhados ou não de garantias hipotecárias ou de uma cláusula de participação nos lucros e de créditos de qualquer natureza, **bem como outros rendimentos que pela legislação tributária do Estado de que provenham sejam assemelhados aos rendimentos de importâncias emprestadas.**

A legislação brasileira considera como receitas financeiras a remuneração decorrente de qualquer modalidade de recursos financeiros emprestados ou aplicados. É receita financeira os juros ou os rendimentos decorrentes de empréstimos, mútuo ou aplicação em CDB ou fundo de investimento. Com isso, os rendimentos de aplicações financeiras em renda fixa são equiparados aos juros de importâncias emprestadas, estando equiparados aos juros referidos nos acordos para evitar a dupla tributação.

A maioria dos acordos assinados pelo Brasil fixa a alíquota máxima de 15% de imposto em que o país de origem dos juros pode tributar. A exceção está no acordo entre Brasil e Japão em que a alíquota máxima é de 12,5%. O art. 98 do CTN dispõe que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. Com isso, a fonte pagadora dos rendimentos terá que comparar a alíquota do art. 1º da Lei nº 11.033, de 2004, com a alíquota do acordo e aplicar a menor.

As instituições financeiras não aplicam as alíquotas previstas nos acordos para evitar a dupla tributação de renda porque não têm interesse em assumir a responsabilidade por eventual questionamento da Receita Federal. Para os grandes investidores vale a pena entrar com mandado de segurança, principalmente quando a diferença de alíquota chega a 10% no caso do Japão.

O art. 8º da Lei nº 9.779, de 19-01-99, dispõe que os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20%, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%. Aquele artigo não está revogado e estavam nele enquadrados os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa auferidos pelos residentes em paraísos fiscais.

O art. 7º da Lei nº 9.959, de 27-01-2000, veio dispor que o regime de tributação previsto no art. 81 da Lei nº 8.981, de 1995, não se aplica a investimento estrangeiro oriundo de país que tribute a renda à alíquota inferior a 20%, o qual sujeitar-se-á às mesmas regras estabelecidas para os residentes ou domiciliados no País.

A IN nº 25, de 06-03-01, que disciplinou a tributação dos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em operações de renda fixa e de renda variável, dispõe em seu art. 43 que o regime de tributação especial previsto nos arts. 39 e 40 não se aplica a investimento oriundo de paraíso fiscal, o qual sujeitar-se-á às mesmas regras estabelecidas para os residentes ou domiciliados no País, aplicando-se a investimento, em própria ou em conta coletiva, proveniente dos países e dependências relacionadas em ato do Secretário da Receita Federal.

O art. 7º da Lei nº 9.959, de 2000, que retirou do art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999, a tributação dos rendimentos de aplicações financeiras auferidos pelos residentes em paraísos fiscais foi ato infeliz feito sem qualquer estudo técnico. Um investidor residente em paraíso fiscal que fizer aplicação em CDB pelo prazo de 721 dias pagará o imposto de renda à alíquota de 15% sobre o rendimento em vez de 25%.

A Lei nº 11.312, de 27-06-06, reduziu a zero a alíquota do imposto de renda incidente sobre os rendimentos produzidos por títulos públicos quando o beneficiário for residente ou domiciliado no exterior, exceto em país considerado paraíso fiscal.

**Fundos de investimentos.** O art. 3º da Lei nº 11.312, de 2006, reduziu a zero a alíquota do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos auferidos pelos residentes no exterior em aplicações em fundos de investimento, de que trata o art. 2º dessa lei,

que realizar operações financeiras no País de acordo com as normas e condições estabelecidas pelo CMN. O seu § 1º fixa as condições para o benefício da alíquota zero do imposto.

O § 3º do art. 3º daquela lei, acrescido pelo art. 106 da Lei nº 12.973, de 2014, reduziu a zero a alíquota do imposto de renda sobre os ganhos de capital auferidos na alienação ou amortização de quotas de fundos de investimentos de que trata o artigo.

O art. 97 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que ficam isentos do imposto sobre a renda os rendimentos, inclusive ganhos de capital, pagos, creditados, entregues ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior, exceto em país com tributação favorecida, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, produzidos por fundos de investimentos, cujos cotistas sejam exclusivamente investidores estrangeiros. Os parágrafos daquele artigo impõem condições.

**Alíquota zero da Lei nº 12.431, de 2011.** O art. 1º dessa lei, na redação dada pelo art. 17 da Lei nº 12.844, de 2013, reduziu-se a zero a alíquota do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos produzidos por:

- I - títulos ou valores mobiliários adquiridos a partir de 01-01-11, objeto de distribuição pública, de emissão de pessoas jurídicas de direito privado não classificadas como instituições financeiras; ou
- II - fundos de investimento em direitos creditórios constituídos sob a forma de condomínio fechado, regulamentado pela CVM, cujo originador ou cedente da carteira de direitos creditórios não seja instituição financeira.

A alíquota zero de imposto de renda na fonte aplica-se, também, para os beneficiários residentes ou domiciliados em países com tributação favorecida (art. 20 da Lei nº 13.043 de 2014).

## PAÍSES COM RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO

O art. 103 do RIR/99 permite que as pessoas físicas compensem o imposto de renda cobrado pela nação de origem dos rendimentos, desde que haja acordo ou convenção firmada ou reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil. Os países que têm acordo firmado com o Brasil foram relacionados em item anterior.

Na reciprocidade de tratamento não há documento assinado com país estrangeiro. A prova da reciprocidade é a legislação do imposto de origem dos rendimentos. A legislação americana permite que, ao declarar o rendimento auferido do Brasil, o imposto cobrado aqui seja deduzido lá. A isso se dá o nome de reciprocidade.

A Receita Federal esclareceu a existência de reciprocidade na legislação dos Estados Unidos pelo AD nº 28, de 26-04-00, e do Reino Unido pelo AD nº 48, de 27-06-00.

O ADI nº 16, de 22-12-05, esclareceu que a legislação da República Federal da Alemanha permite a dedução do imposto de renda das pessoas físicas comprovadamente pago no Brasil sobre rendimentos auferidos e tributados no Brasil, o que configura a reciprocidade de tratamento.

O 1º C.C. negou provimento ao recurso de ofício da DRJ dizendo que é defeso cobrar o Imposto de Renda sobre o ganho de capital na operação de venda de imóvel

situado nos Estados Unidos da América, uma vez comprovada a reciprocidade de tratamento tributário (ac. nº 104-19.430/2003 no DOU de 27-11-03).

A interpretação da DRJ e do 1º C.C. não é correta porque na reciprocidade é necessária a existência de lei brasileira dando isenção do imposto sobre o ganho na alienação de imóvel situado em país que conceda tratamento recíproco. Não basta a lei do país da situação do imóvel dispor que está isento de imposto de renda o ganho auferido na alienação de imóvel situado no exterior.

O caso típico de reciprocidade de tratamento é o do art. 103 do RIR/99 que permite a pessoa física compensar o imposto cobrado pela nação de origem dos rendimentos, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil. Neste caso há lei brasileira, inexistente para ganho de capital na alienação de bens.

## **ESTRANGEIROS COM VISTO TEMPORÁRIO OU PERMANENTE**

Os estrangeiros que ingressavam com visto temporário no País, para efeitos de legislação do imposto de renda, eram considerados domiciliados no exterior nos doze primeiros meses. O art. 12 da Lei nº 9.718/98 introduziu alteração dispondo:

Art. 12. Sem prejuízo das normas de tributação aplicáveis aos não-residentes no País, sujeitar-se-á à tributação pelo imposto de renda, como residente, a pessoa física que ingressar no Brasil:

I - com visto temporário:

- a) para trabalhar com vínculo empregatício, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da data de sua chegada;
- b) por qualquer outro motivo, e permanecer por período superior a cento e oitenta e três dias, consecutivos ou não, contado, dentro de um intervalo de doze meses, da data de qualquer chegada, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do dia subsequente àquele em que se completar referido período de permanência;

II - com visto permanente, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de sua chegada.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal expedirá normas quanto às obrigações acessórias decorrentes da aplicação do disposto neste artigo.

A redação da alínea b foi infeliz ao considerar, na contagem de 183 dias de permanência, da data de qualquer chegada, o intervalo de doze meses. Com isso, para a Receita Federal, um estrangeiro que ingressou, com visto temporário e sem vínculo empregatício, no dia 01-10-00 e permaneceu até 02-04-01 é considerado residente no país.

Aquela contagem é inaplicável em relação aos residentes em país com o qual o Brasil assinou acordo para evitar dupla tributação de renda. Em todos os acordos assinados, a permanência de 183 dias é contada dentro do ano-calendário ou ano fiscal, que no Brasil são iguais. No exemplo dado, a contagem de 183 dias recomeça de zero no dia 01-01-01.

O art. 98 do CTN dispõe que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. A Receita Federal, no livro de Perguntas e Respostas, não faz distinção na

contagem de 183 dias se o estrangeiro é ou não de país com acordo.

O art. 3º da IN nº 208, de 27-09-02, esclarece a contagem do prazo para o não-residente no Brasil continuar como não-residente. O seu § 1º esclarece que se dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

Para facilitar o entendimento é considerado estrangeiro o não-residente no Brasil. Assim, o estrangeiro chegou ao Brasil para executar serviço temporário, sem vínculo empregatício, no dia 12-09-12. Se até 12-09-13 não permaneceu no Brasil por mais de 183 dias, consecutivos ou não, a pessoa física não ficou equiparada a residente no Brasil. A nova contagem de 183 dias terá início a partir da última nova entrada no Brasil, ainda que seja anterior a 12-09-13.

A Solução de Consulta nº 98 da 8ª RF (DOU de 29-05-13) diz que a pessoa física que ingressar no Brasil com visto permanente, adquire a condição de residente no Brasil, na data da chegada e está sujeita às normas vigentes na legislação tributária aplicáveis aos demais residentes no Brasil a partir da data em que se caracterizar a condição de residente. Os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, transferidos ou não para o País, estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste anual.

Aquela decisão que teve como base legal o art. 12 da Lei nº 9.718, de 1998, não tem aplicação para o residente no exterior em país que mantém acordo para evitar a dupla tributação de renda por não observar o prazo de 183 dias de permanência.

Inúmeras empresas, com sede no exterior, enviam técnicos especializados, como engenheiros, ao Brasil para montagem de máquinas e equipamentos importados, para permanência temporária, remunerados exclusivamente pelas empregadoras no exterior. Muitos desses técnicos, por virem constantemente ao Brasil, possuem visto permanente. Se o técnico residente em país que não mantém acordo de tributação com o Brasil permanecer um ou dois meses é melhor ignorar a lei por ser absurda porque o fisco brasileiro não tem como saber a remuneração paga no exterior.

## **ISENÇÕES E NÃO-INCIDÊNCIAS**

O art. 690 do RIR/99 que não tem origem em lei relaciona 14 tipos de remessas de numerários ao exterior não sujeitas ao imposto de renda na fonte. São as seguintes remessas:

- I - para pagamento de apostilas decorrentes de curso por correspondência ministrado por estabelecimento de ensino com sede no exterior;
- II - os valores, em moeda estrangeira, registrados no Banco Central do Brasil, como investimentos ou reinvestimentos, retornados ao seu país de origem;
- III - os valores dos bens havidos, por herança ou doação, por residente ou domiciliado no exterior;
- IV - as importâncias para pagamento de livros técnicos importados, de livre divulgação;
- V - para dependentes no exterior, em nome dos mesmos, nos limites fixados

- pelo Banco Central, desde que não se trate de rendimentos auferidos pelos favorecidos ou que estes não tenham perdido a condição de residentes ou domiciliados no País, quando se tratar de rendimentos próprios;
- VI - as aplicações do *United Nations Joint Staff Pension Fund* (UNJSPF), administrado pela Organização das Nações Unidas, nas Bolsas de Valores no País;
  - VII - as remessas à Corporação Financeira Internacional (*Internacional Finance Corporation* – IFC) por investimentos diretos ou empréstimos em moeda a empresas brasileiras, com utilização de fundos de outros países, mesmo que o investimento conte, no exterior, com participantes que não terão nenhuma relação de ordem jurídica com as referidas empresas;
  - VIII - cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais;
  - IX - pagamento de salários de funcionários de empreiteiras de obras e prestadores de serviço no exterior, de que tratam os arts. 1º e 2º do Decreto nº 89.339/84;
  - X - pagamento de salários e remunerações de correspondentes de imprensa, com ou sem vínculo empregatício, bem como ressarcimentos de despesas inerentes ao exercício da profissão, incluindo transporte, hospedagem, alimentação e despesas relativas a comunicação, e pagamento por matérias enviadas ao Brasil no caso de *free lancers*, desde que os beneficiários sejam pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País;
  - XI - remessas para fins educacionais, científicos ou culturais, bem como em pagamento de taxas escolares, taxas de inscrição em congressos, conclave, seminários ou assemelhados, e taxas de exame de proficiência;
  - XII - remessas para cobertura de gastos com treinamento e competições esportivas no exterior, desde que o comprador seja clube, associação, federação ou confederação esportiva ou, no caso de atleta, que sua participação no evento seja confirmada pela respectiva entidade;
  - XIII - remessas por pessoas físicas, residentes ou domiciliadas no País, para cobertura de despesas médico-hospitalares com tratamento de saúde, no exterior, do remetente ou de seus dependentes;
  - XIV - pagamento de despesas terrestres relacionadas com pacotes turísticos.

**Lei nº 12.431 de 2011.** O art. 1º dessa lei reduziu a zero a alíquota do imposto de renda sobre os rendimentos produzidos por títulos ou valores mobiliários adquiridos a partir de 01-01-11, objeto de distribuição pública, de emissão de pessoas jurídicas de direito privado não classificáveis como instituições financeiras e regulamentados pela CVM ou pelo CMN, quando pagos ou creditados para beneficiário residente ou domiciliado no exterior, exceto em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20%. O seu §1º impõe várias condições para gozo da alíquota zero.

**Lei nº 12.402 de 2011.** O art. 2º-B da Lei nº 10.168, de 2000, acrescido pela Lei nº 12.402, de 2011, dispõe que o imposto de renda não incidirá sobre as importâncias pagas ou creditadas para beneficiário no exterior por órgãos ou entidades da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em razão de despesas contratuais com instituições de ensino e

pesquisa relacionadas à participação em cursos ou atividades de treinamentos ou qualificação profissional de servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade.

**Remessas para fins educacionais, culturais e despesas médico-hospitalares.**

A Lei nº 13.315, de 2016, dispõe que não estão sujeitas à retenção na fonte do imposto de renda nas remessas para aquelas finalidades.

## **REMESSA AO EXTERIOR DE VALORES HAVIDOS POR HERANÇA OU DOAÇÃO**

A ementa das Soluções de Consultas nºs 137 e 149 da 8ª RF (DOU de 14-07-06) diz que por força do disposto no art. 111, II, do CTN, a dispensa de retenção do Imposto de Renda na Fonte, prevista no inciso III do art. 690 do RIR/99, alcança apenas as remessas para o exterior decorrentes da alienação dos bens havidos por herança ou doação. Em consequência, não alcança as remessas para o exterior decorrentes de “doações em espécie”.

A decisão não tem base legal porque o art. 690 do RIR/99 dispõe:

Art. 690. Não se sujeitam à retenção de que trata o art. 682 as seguintes remessas destinadas ao exterior;

I - .....

III - os valores dos bens havidos, por herança ou doação, por residente ou domiciliado no exterior.

A palavra **bens** da expressão **valores dos bens havidos** inclui os bens materiais e imateriais, inclusive moeda nacional em espécie. Se um residente no exterior receber, por herança ou doação, um quadro de pintor famoso e cem mil reais em espécie, a isenção do imposto de renda na remessa ao exterior abrange tanto o quadro como o dinheiro em espécie.

A Solução de Divergência nº 16 (DOU de 03-12-07) decidiu que o valor em espécie (dinheiro) é bem móvel e fungível e está incluído no campo semântico do termo “bens” constante do art. 690, inciso III, do RIR/99, aplicando-se, unicamente, nas hipóteses em que o destinatário da remessa seja pessoa física.

## **COMPETIÇÕES ESPORTIVAS NO EXTERIOR**

A Solução de Consulta COSIT nº 3 (DOU de 28-09-01) definiu que estão dispensadas de retenção de imposto de renda na fonte as remessas para cobertura de gastos com treinamento e competições esportivas no exterior, destinadas a residentes ou domiciliados no Brasil, quando estiverem fora do país em caráter temporário, somente nos casos em que o remetente seja clube, associação, federação ou confederação esportiva ou, no caso de atleta, que sua participação no evento seja confirmada pela respectiva entidade. Sujeitam-se à incidência de imposto de renda na fonte, à alíquota de 25%, as remessas para o exterior, realizadas por empresas, quando efetuadas sob a forma de patrocínio.

## REMESSAS AO EXTERIOR PARA FINS CULTURAIS

O art. 690 do RIR/99 dispõe que não se sujeitam à retenção do imposto de renda na fonte as remessas ao exterior destinadas para fins educacionais, científicos ou culturais, bem como em pagamento de taxas escolares, taxas de inscrição em congressos, conclaves, seminários ou assemelhados, e taxas de exames de proficiência.

Naquele artigo estão elencadas 14 hipóteses de remessas ao exterior não sujeitas ao pagamento do imposto de renda na fonte. Não se trata de isenções porque a dispensa de recolhimento do imposto não resultou de lei. A origem da dispensa remonta há mais de vinte anos e teve início com as constantes consultas à Receita Federal formuladas pelo Banco Central. Tratava-se de remessas de pequenos valores de pessoas físicas que faziam cursos no exterior ou participavam de seminários ou congressos dos mais diversos ramos da atividade profissional.

O Banco Central, com base nas respostas da Receita Federal, expediu o Comunicado BACEN/DECAM nº 2.223, de 07-11-90, onde relacionou sete hipóteses de não-incidências do imposto de renda na fonte, entre elas as remessas para fins educacionais, científicos ou culturais, bem como em pagamento de taxas escolares, taxas de inscrição em congressos, conclaves, seminários ou assemelhados, e taxas de exames de proficiência, como consta no atual RIR/99.

As não-incidências elencadas no ato normativo do Banco Central foram inseridas no art. 755 do RIR/94, ainda que não decorram de lei. A Receita Federal, por meio de decisões em consultas, estava alargando, absurdamente, o campo da não-incidência relativa a remessas ao exterior para fins culturais, chegando a conceder verdadeiras isenções nas operações comerciais.

Dezenas de decisões em consultas publicadas no DOU concediam isenções do imposto de renda na fonte sobre remessas ao exterior para pagamento de gastos na produção de filmes e contratação de músicos, cantores, grupos teatrais etc., até que o ADN nº 20, de 25-10-00, definiu que as remessas ao exterior em pagamento de serviços decorrentes de atividade cinematográfica estão sujeitas ao imposto de renda na fonte à alíquota de 25%.

A Solução de Consulta COSIT nº 230 (DOU de 15-09-14), que tem efeito de ato normativo, diz que a remessa ao exterior com propósito educacional, científico ou cultural não se sujeita à retenção do imposto sobre a renda em razão da incidência de regra jurídica excepcional.

## ROYALTIES

Fica reduzida para 15% a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de *royalties*, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29-12-2000 (art. 3º da MP nº 2.159-70/01).

A redação é imperfeita porque leva a *entender* que, a partir do início da cobrança da contribuição de intervenção no domínio *econômico*, qualquer pagamento a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica e a título de *royalties* fica sujeito à alíquota de 15% de imposto de renda na fonte, independente da incidência ou não da contribuição (CIDE) sobre tal pagamento. Vide Capítulo sobre essa contribuição.

A dificuldade dos contribuintes e da própria Receita Federal é definir os rendimentos que se enquadram como *royalties*. Em todos os acordos internacionais assinados pelo Brasil para evitar a dupla tributação de renda está prevista a seguinte definição:

O termo “royalties” empregado neste artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processos secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

Note-se pela definição que se o autor de obra literária autoriza a tradução e edição do livro, o pagamento representa *royalty* pelo direito autoral. Se o produtor de filme cinematográfico cede o direito de transmissão no Brasil, o pagamento representa *royalty*.

O RIR/99, todavia, não observou a definição de *royalties* que consta dos acordos internacionais. Isso porque o art. 710 tributa os rendimentos de *royalties* com a alíquota de 15%, mas, na republicação do Regulamento, o art. 706 tributa os rendimentos de películas cinematográficas e de obras audiovisuais estrangeiras pela alíquota de 25%, ainda que esses rendimentos sejam *royalties*, ou seja, não decorrerem da prestação de serviços de que trata o art. 7º da Lei nº 9.779/99.

A IN nº 1.455, de 06-03-14, diz que classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; e
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

## SERVIÇOS PRESTADOS POR RESIDENTES NO EXTERIOR

A partir do advento do Decreto-lei nº 1.418/75 ficou definitivamente afastado o princípio geral da territorialidade ou da fonte produtora, tendo sido adotado o regime de localização de fonte pagadora. Assim, o imposto de renda incide sobre a remessa de divisas ao exterior em pagamento de serviços prestados, ainda que o contrato tenha sido firmado no exterior e os serviços ali executados.

A jurisprudência do STF é mansa e pacífica nesse sentido. A Súmula nº 585 do STF de que não incide o imposto de renda sobre a remessa de divisas para o pagamento de serviços prestados no exterior, por empresas que não operam no Brasil, foi baixada com base em acórdãos relativos a remessas de divisas anteriores à data do Decreto-lei nº 1.418/75.

A partir de 01-01-99, com a conversão do art. 7º da Medida Provisória nº 1.788/98 na Lei nº 9.779, de 19-01-99, os rendimentos da prestação de serviços auferidos por residentes ou domiciliados no exterior estão sujeitos ao imposto de renda na fonte à alíquota de 25%. A dificuldade é saber o que se enquadra como serviços porque até o RIR/99 está confuso.

Os rendimentos de películas cinematográficas que, pelo art. 706 do RIR/99, estavam sujeitos à alíquota de 15%, na republicação do Regulamento, a alíquota passou para 25%. Os rendimentos de películas cinematográficas estão na Seção de Outros Rendimentos de Capital e não na Seção de Rendimentos de Serviços. Isso se justifica porque as produções cinematográficas custam muito dinheiro, algumas chegando a custar dezenas de milhões de dólares. Esses rendimentos são gerados por uma mistura de capital e serviços.

Na seção que cuida da tributação dos rendimentos de serviços, todos os quatro tipos de serviços elencados nos arts. 708, 709, 710 e 711 do RIR/99 estavam com a alíquota de 15% mas na republicação só os rendimentos de serviços técnicos e assistência técnica e administrativa do art. 708 teve sua alíquota elevada para 25%.

A tributação de todos aqueles quatro rendimentos de serviços tem matriz legal distinta e como o art. 7º da Lei nº 9.779/99 não fez menção específica de nenhum daqueles serviços, se na montagem do RIR/99 foi utilizada a regra da Lei de Introdução ao Código Civil de que a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior, a alíquota de tributação dos rendimentos daqueles quatro serviços não deveria sofrer alteração. Porque só um dos quatro tipos de serviços sofreu alteração de alíquota?

Tratando-se de rendimentos de serviços auferidos por beneficiários residentes em país com o qual o Brasil mantém acordo para evitar a dupla tributação de renda, é necessário examinar se a natureza dos serviços se enquadra em qualquer dos artigos do acordo com tributação à alíquota menor. A alíquota do acordo prevalece sobre a alíquota da legislação brasileira.

Na maioria dos acordos, por exemplo, no artigo que trata de *royalties* está prevista alíquota menor que a de 25% para os pagamentos pelo uso de direitos de autor sobre obra literária, artística ou científica ou pela concessão de uso de filmes cinematográficos, de filmes ou gravações para televisão ou radiofusão.

## **ASSINATURA DE PERIÓDICOS ELETRÔNICOS**

A Solução de Consulta COSIT nº 7 (DOU de 30-01-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que a assinatura de periódicos eletrônicos, por caracterizar prestação de serviços, está sujeita ao IR na fonte no pagamento ou crédito para domiciliados no exterior.

## **ASSISTÊNCIA TÉCNICA E SERVIÇOS TÉCNICOS**

Várias decisões da Receita Federal vinham solucionando incorretamente as consultas, dizendo que nas remessas para pagamento de serviços técnicos prestados pelos residentes em país com o qual o Brasil mantém Convenção para evitar a dupla tributação de renda não tinham incidência de imposto brasileiro.

O ADI nº 5 (DOU de 20-06-14) esclareceu o tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos decorrentes da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, auferidos pelos residentes em país com acordo ou convenção para evitar a dupla tributação de renda. A decisão manda observar o acordo ou a convenção para escolha de uma das três hipóteses de tributação como:

- I - royalties;
- II - profissões independentes;
- III - lucros das empresas.

Os serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, prestados por pessoa jurídica com domicílio em país com tratado, serão tributados na fonte como royalties que nas definições dos tratados, o termo royalties inclui as informações concernentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

Se os serviços técnicos e de assistência técnica prestados por domiciliados em país com tratado são tributados como royalties, a mesma definição tributária, terá que ser aplicada para os domiciliados em país sem tratado.

Foi revogado o ADN nº 1, de 05-01-2000, que mandava classificar a assistência técnica e serviços técnicos, nas convenções, como rendimentos não expressamente mencionados e considerava sem transferência de tecnologia aqueles contratos não sujeitos à averbação ou registro no INPI e Banco Central.

A aplicação da alíquota das Convenções independe de registro ou averbação dos contratos no Banco Central ou INPI. Em todas as Convenções assinadas pelo Brasil, o termo *royalties* abrange inclusive informações concernentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico. O Brasil não pode impedir a aplicação das Convenções mediante Portaria ou outro ato administrativo interno.

Na Convenção entre Brasil e Portugal para evitar a dupla tributação de renda, está dito que as disposições do nº 3 do artigo 12 aplicam-se a qualquer espécie de pagamento recebido em razão da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos. O nº 3 do artigo 12 da Convenção define o termo *royalties*. Isso significa que aquelas remunerações são consideradas *royalties* tributáveis à alíquota máxima de 15%. A Convenção não faz distinção se tais serviços implicam ou não transferência de tecnologia. Com isso, o Brasil não poderá tributar aquelas remunerações com alíquota superior a 15%, ainda que não haja transferência de tecnologia.

Fica reduzida para 15% a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, a título de *royalties*, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela lei nº 10.168, de 29-12-00 (art. 3º da MP nº 2.159-70/01).

A Lei nº 10.168, de 29-12-00, instituiu a contribuição de intervenção do domínio econômico com a alíquota de 10%, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 01-01-01. Com isso, os rendimentos de assistência técnica auferidos pelos domiciliados no exterior, que tenham incidência da contribuição, serão tributados pelo imposto de renda à alíquota de 15%. A confusão ocorrerá nas assistências técnicas que não tenham transferência de tecnologia.

O art. 7º da Lei nº 10.332, de 19-12-01, acrescentou o art. 2ºA à lei nº 10.168, de 29-12-00, com a seguinte redação:

Art. 2ºA - Fica reduzida para 15%, a partir de 01-01-02, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes.

**Convenção com a França.** A Solução de Consulta COSIT nº 153 (DOU de 01-07-15), que tem efeito de ato normativo, diz que os rendimentos pagos ou creditados, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada na França, a título de serviço técnico ou de assistência técnica prestado, não se sujeitam à incidência do IR na fonte.

## **INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL COM KNOW HOW**

A Solução de Consulta nº 178 da 8ª RF (DOU de 10-07-06) diz, na ementa, que o valor do Know How cedido por empresa domiciliada no exterior para integralização de capital (investimento) no Brasil, não configura hipótese de incidência do Imposto de Renda na Fonte, ainda que para efeito de registro como capital estrangeiro junto ao Banco Central do Brasil, se faça necessária a contratação de câmbio. Diz ainda que não há incidência de CIDE.

Entendemos a decisão incorreta porque Know How constitui serviço com transferência de tecnologia sujeito ao imposto de renda na fonte quando o beneficiário for residente no exterior. Se a integralização de capital com o valor de Know How não tiver incidência do imposto de renda na fonte, a integralização de capital com marca ou patente de invenção também não teria a incidência do imposto de renda na fonte para o beneficiário residente no exterior. Isso serviria para grande planejamento tributário.

A marca e a patente de invenção são bens imateriais que quando alienadas pelos residentes no exterior para residentes no País estão sujeitas ao imposto de renda na fonte sobre o ganho de capital na forma do art. 685 do RIR/99. A marca ou a patente para ter proteção no Brasil terá que estar registrada no INPI. Com isso passa a ser um bem localizado no Brasil sendo aplicável, também, o art. 26 da Lei nº 10.833, de 2003.

A alienação de bem por residente no exterior para residente no País, ainda que localizado no exterior, tem incidência do imposto de renda na fonte sobre o ganho de capital. A única exceção é o ganho proveniente da alienação de bens imobiliários situados em país que mantém com o Brasil convenção para evitar a dupla tributação de renda. Neste caso a tributação ocorre somente no país da localização do bem imóvel.

Na integralização de capital com Know How, por tratar-se de contrato de prestação de serviços com transferência de tecnologia, há incidência de CIDE na forma das Leis nºs 10.168, de 2000, e 10.332, de 2001.

No jornal Valor Econômico de 06-12-06 foi publicada notícia dizendo que grupo estrangeiro vai aumentar a participação societária na maior rede varejista do Brasil, com transferência de ativo intangível gerado por seus investimentos sucessivos na empresa brasileira, e que vai gerar economia de impostos de 238,4 milhões de dólares em 2007. A notícia diz ainda que a operação gerou ágio de dois bilhões de Reais com benefícios fiscais de 25% desse valor.

Se a empresa noticiada não for a consultante da Solução de Consulta nº 178 da 8ª RF publicada no DOU de 10-07-06 é muita coincidência. Se for, terá benefício fiscal enorme sem base em lei, até contrariando a legislação tributária. Se a transferência de ativo intangível decorrer de assistência técnica ou administrativa, a economia de imposto noticiada não é líquida e certa porque a legislação fixa os limites de dedutibilidade e mesmo que o contrato tenha sido averbado no INPI e no Banco Central no passado, a dedutibilidade está limitada aos últimos cinco anos. A prestação dos

serviços é o seu valor são difíceis de serem comprovados.

A Solução de Consulta nº 46 da 8ª RF (DOU de (03-04-13) diz que a transferência de tecnologia por cessão de Know how por empresa domiciliada no exterior para fins de integralização de capital junto a pessoa jurídica no Brasil, não configura hipótese de incidência do IR na fonte, visto inexistir, in casu, **pagamento**, crédito, entrega, **emprego** ou remessa de rendimentos, ganhos de capital e demais proventos.

A decisão é totalmente equivocada porque a integralização de capital com a cessão de know how por empresa domiciliada no exterior caracteriza emprego de rendimento de serviços. Caracteriza, também, pagamento porque este não é somente aquele feito em dinheiro, mas inclusive em ações ou quotas de capital.

A decisão diz ainda que a amortização da despesa de know how é dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Tanto essa decisão como a de nº 178 da 8ª RF no DOU de 10-07-06 causou prejuízo de centenas de milhões de reais para a União. A Receita Federal deveria examinar a efetiva prestação dos serviços de know how. A comprovação é impossível.

Se o fornecimento de know how que é prestação de serviços tivesse sido feito por um residente no Brasil, para aumento de capital, a Receita Federal da 8ª RF teria decidido que não há receita tributável? A pessoa jurídica que receber ações pelo aumento de capital teria base legal para excluir da tributação a contrapartida do aumento de investimento? Não é possível que as duas decisões tenham resultado de equívoco.

**ADI nº 7 de 23-08-16.** Esse ato dispõe que a integralização de capital de pessoa jurídica no Brasil com cessão de direito por residente no exterior sujeita-se à incidência do IRRF à alíquota de 15% sobre o valor do direito, conforme previsto no art. 72 da Lei nº 9.430 de 1996.

Na hipótese de o direito cedido consistir em aquisição de conhecimentos tecnológicos ou implicar transferência de tecnologia, a integralização sujeita-se também à incidência da CIDE à alíquota de 10% nos termos do art. 2º da Lei nº 10.168 de 2000.

## RESIDENTES EM PARAÍÇOS FISCAIS

Paraíso fiscal não é expressão jurídica mas atributo dado ao país que não tributa a renda ou que a tributa à alíquota máxima inferior a 20%. A distinção tributária surgiu com o art. 24 da lei nº 9.430, de 27-12-96, para efeitos de preços de transferências de bens e serviços. A Receita Federal, por meio da IN nº 188, de 06-08-02, divulgou os 53 países ou localidades considerados paraísos fiscais. Vide a relação no Capítulo de Preços de Transferências.

O art. 8º da Lei nº 9.779/99 instituiu a tributação na fonte à alíquota de 25%, em vez da normal de 15%, sobre os rendimentos decorrentes de qualquer operação quando o beneficiário tiver domicílio em país considerado paraíso fiscal.

O art. 47 da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que o ganho de capital decorrente de operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%.

Como sempre, a redação foi descuidada porque ganho de capital pode decorrer da alienação de bens ou direitos ou do resgate de aplicação financeira de renda fixa.

Apesar da redação, o art. 47 é aplicável só para o ganho de capital na alienação de bens ou direitos.

Os lucros ou dividendos de resultados apurados a partir de 01-01-96, ainda que distribuídos para beneficiário residente em paraíso fiscal, continuam isentos de tributação na forma do art. 10 da Lei nº 9.249/95. Isso porque, lucros e dividendos não são rendimentos decorrentes de operações de que trata o art. 8º da Lei nº 9.779/99. Os lucros ou dividendos de resultados apurados a partir de 01-01-96 e distribuídos para residentes no exterior estão disciplinados no art. 692 do RIR/99, sem nenhuma ressalva quanto a paraísos fiscais, enquanto os rendimentos em geral estão disciplinados no art. 685 com ressalva dos paraísos fiscais.

O art. 7º da Lei nº 9.959/00, alterou a tributação dos rendimentos e ganhos líquidos auferidos por domiciliados em paraísos fiscais, não se aplicando o disposto no art. 81 da Lei nº 8.981/95. Com isso, os rendimentos e ganhos líquidos passaram a ser tributados pelas mesmas regras aplicáveis para domiciliados no País.

O ganho de capital mais atingido por essa mudança será o ganho nas bolsas de valores decorrentes de aplicações através de carteiras de valores mobiliários exclusivas de investidores estrangeiros de que trata o art. 81 da Lei nº 8.981/95. Esse ganho está isento do imposto de renda, exceto para os beneficiários residentes em paraísos fiscais que passou a ser tributado pelas mesmas regras aplicáveis para os residentes no Brasil.

## **PRÊMIOS DE RESSEGUROS CEDIDOS**

A base de cálculo do imposto de renda incidente na fonte sobre prêmios de resseguros cedidos ao exterior é de 8% do valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido (art. 26 da MP nº 2.158-35/01). Assim, na remessa de R\$ 100.000,00 relativos ao prêmio de resseguro cedido a alíquota de 15% (25% no caso de beneficiário residente em paraíso fiscal), será aplicada sobre R\$ 8.000,00.

As Soluções de Consultas nº 218 (DOU de 15-12-99), 107, 108 e 119 (DOU de 11-02-03), todas da 7ª RF, definiram que as remessas a título de resseguros e retrocessão em favor de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior estão sujeitas ao imposto de renda na fonte à alíquota de 25% por representarem serviços prestados.

Os prêmios de resseguro e retrocessão não são serviços prestados porque correspondem à remuneração por riscos assumidos. A remuneração de serviços prestados é líquida e certa enquanto os prêmios de seguros têm perdas pelos pagamentos de indenizações. Tanto isso é verdade que a base de cálculo da tributação corresponde a 8% do valor pago ao residente no exterior.

## **OPERADORAS DE TELECOMUNICAÇÕES**

O ADI nº 25, de 13-10-04, definiu que é devido o IR na fonte à alíquota de 15% e a CIDE de 10% sobre o total dos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos às empresas de telecomunicações domiciliadas no exterior, a título de pagamento pela contraprestação de serviços técnicos realizados em chamadas de longa distância internacional, iniciadas no Brasil, ou a chamadas de longa distância nacional, em que haja a utilização de redes de propriedade de empresas congêneres, domiciliadas no exterior.

O ato normativo diz que a base de cálculo do IR na fonte e da CIDE é o valor total da operação, ainda que não seja integralmente remetido ao exterior, e não apenas o saldo líquido resultante de encontro de contas envolvendo débitos e créditos entre o tomador e o prestador dos serviços. Diz ainda que o Tratado de Melbourne, celebrado em 09-12-88, não foi legitimamente incorporado ao Direito Brasileiro, não tendo eficácia no País no tocante ao IR e a CIDE.

O ato normativo incorreu em equívoco ao definir que sobre os rendimentos decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações há incidência de CIDE, entendendo ser serviços técnicos. O art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, com a alteração introduzida pela Lei nº 10.332, de 2001, instituiu a incidência de CIDE sobre os rendimentos de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes. Os serviços de telecomunicações não se enquadram em nenhum daqueles conceitos, especialmente como serviços técnicos.

A DRJ no Rio de Janeiro deu provimento à impugnação de empresa de telecomunicações e o 1º C.C. confirmou a decisão de primeira instância dizendo (ac. nº 106-13.741/2003 no DOU de 03-05-04):

A incidência do imposto de renda retido na fonte, sobre pagamentos feitos por operadoras de telefonia no Brasil, por serviços prestados (tráfego sainte) por operadoras situadas no exterior, ocorre sob a disciplina do regime de caixa, sem prejuízo da escrituração e controle contábil dos serviços prestados, conforme o regime de competência. Assim, as datas e os montantes tributáveis são definidos com base nos rendimentos efetivamente remetidos aos beneficiários no exterior.

O DOU de 01-11-2000 publicou, em dez páginas, o Parecer nº AGU/SF/01/2000, aprovado pelo Presidente da República, tratando da incidência do imposto de renda na fonte sobre operadoras de telefonia estrangeiras, em face da renda percebida por essas operadoras, como remuneração dos serviços por elas prestados de complementação de ligações telefônicas iniciadas no Brasil e destinadas ao exterior (tráfego sainte).

## **COMISSÕES DE AGENTES NO EXTERIOR**

O art. 1º da Lei nº 9.481/97, com nova redação dada pelo art. 20 da Lei nº 9.532/97, reduziu para zero a alíquota do imposto de renda sobre comissões pagas por exportadores a seus agentes no exterior. O RIR/99 trata da alíquota zero em seu art. 691. A alíquota zero não se aplica para os beneficiários residentes em paraísos fiscais de que trata o art. 8º da Lei nº 9.779/99.

Os rendimentos da prestação de serviços auferidos pelos residentes no exterior estão sujeitos ao imposto de renda na fonte à alíquota de 25%, na forma do art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999. As comissões, apesar de serem rendimentos de serviços, continuam com alíquota zero porque o benefício fiscal foi concedido por lei específica (Decreto nº 6.761 de 2009).

Os rendimentos de comissões pagas por exportadores quando recebidos por domiciliados em paraísos fiscais estão sujeitos ao imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (art. 3º da IN nº 1.455 de 2014). A Portaria nº 70, de 31-03-97, para efeito do benefício da alíquota zero do imposto de renda, determina que o pagamento da

comissão ao agente no exterior deverá estar previsto no respectivo Registro de Exportação, contrato mercantil ou documento equivalente.

## FINANCIAMENTOS PARA EXPORTAÇÕES

O art. 1º da Lei nº 9.481/97, com nova redação dada pelo art. 20 da Lei nº 9.532/97, reduziu para zero a alíquota do imposto de renda sobre juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportação (art. 691 do RIR/99).

A Portaria nº 70, de 31-03-97, para efeito do benefício da alíquota zero do imposto de renda, determina que os recursos obtidos no exterior tenham sido comprovadamente aplicados no financiamento de exportações brasileiras. Essa comprovação, pelo banco autorizado a operar em câmbio, será efetuada mediante confronto dos saldos contábeis globais diários, observadas normas específicas do Banco Central. Sobre os juros e comissões calculados sobre a parcela dos recursos não aplicados no financiamento de exportação incidirá o imposto de renda na fonte.

O ADN nº 25, de 27-07-93, esclareceu que não se aplica o benefício fiscal aos juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior, cuja vinculação ao financiamento de exportações seja feita mediante contratos de câmbio de exportação vencidos. Considera-se vencido o contrato de câmbio de exportação, quando o prazo nele pactuado para entrega de documentos ou para liquidação, tenha sido ultrapassado em um ou mais dias. (Decreto nº 6.761 de 2009).

O Banco Central expediu a Circular nº 2.751, de 09-04-97, que dispõe sobre a comprovação da aplicação de créditos obtidos no exterior no financiamento de exportações mediante preenchimento de formulário instituído. A partir de 01-01-99, sobre os juros e comissões correspondentes à parcela dos créditos não aplicada no financiamento de exportações incidirá o imposto de renda na fonte à alíquota de 25% que deverá ser recolhido até o último dia útil do primeiro decêndio do mês subsequente ao de apuração dos juros e comissão sobre a parcela não aplicada no financiamento de exportações (art. 9º da Lei nº 9.779, de 1999, na redação dada pelo art. 7º da Lei nº 11.488, de 2007).

Essa alíquota de 25%, em vez da normal de 15%, vai prejudicar as exportações porque as instituições financeiras vão diminuir a captação de financiamentos externos para exportação cujos juros estão sujeitos ao pagamento do imposto com alíquota de 25%. O aumento da alíquota como penalidade é uma imbecilidade sem tamanho porque não há instituição financeira que não tenha parcela dos créditos externos não aplicada no financiamento de exportações.

### **Juros de desconto de cambiais de exportação e as comissões de banqueiros.**

O art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, reduziu para zero a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre juros de desconto, no exterior, de cambiais de exportação e as comissões de banqueiros inerentes a essas cambiais. Apesar de muitas alterações naquela lei, a alíquota zero continua (Decreto nº 6.761 de 2009).

## PROMOÇÃO DE PRODUTOS BRASILEIROS NO EXTERIOR

O art. 1º da Lei nº 9.481/97, com a redação dada pelo art. 20 da Lei nº 9.532/97,

reduziu para zero a alíquota do imposto de renda incidente nas remessas para o exterior para pagamento de despesas com promoção de produtos brasileiros tais como propaganda, pesquisas de mercado, aluguéis e arrendamentos de *stands* e locais para exposições, feiras e conclaves, bem como manutenção de escritórios comerciais, depósitos etc.

O art. 9º da MP nº 2.159-70, de 24-08-01, reduziu a zero, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01-01-01, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre remessas ao exterior, destinadas ao pagamento de despesas com pesquisa de mercado para produtos brasileiros de exportação e as decorrentes de participação em exposições, feiras e eventos semelhantes, inclusive aluguéis e arrendamentos de estandes e locais de exposição, vinculadas a promoção de produtos brasileiros, bem como de despesas de propaganda realizadas no âmbito desses eventos. A alíquota zero não se aplica para os beneficiários residentes ou domiciliados em paraísos fiscais, cuja alíquota aplicável é de 25%.

O art. 9º da Lei nº 11.774, de 2008, deu nova redação ao inciso III do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, passando a dispor:

- III - valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para o exterior:
  - a) em decorrência de despesas com pesquisas de mercado, bem como aluguéis e arrendamentos de stands e locais para exposições, feiras e conclaves semelhantes, inclusive promoção e propaganda no âmbito desses eventos, para produtos e serviços brasileiros e para promoção de destinos turísticos brasileiros;
  - b) por órgãos do Poder Executivo Federal, relativos à contratação de serviços destinados à promoção do Brasil no exterior.

A redação do art. 9º da MP nº 2.159-70, de 2001, é semelhante à da redação do inciso III do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, tanto anterior como posterior à alteração. Com isso, a alíquota do imposto do inciso III continua sendo zero (Decreto nº 6.761, de 2009).

O inciso XII, acrescentado pelo art. 9º da Lei nº 11.774, de 2008, concedeu alíquota zero de imposto no pagamento ou crédito para domiciliado no exterior pelo exportador brasileiro, relativo às despesas de armazenagem e transporte de carga e emissão de documentos realizados no exterior.

O Decreto nº 3.793, de 19-04-01, determina que o interessado deverá encaminhar, com antecedência mínima de 30 dias da efetivação da remessa, requerimento à Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, contendo:

- I - descrição dos produtos de exportação;
- II - fatura pro forma; e
- III - previsão e descrição dos gastos a serem realizados, devidamente justificados.

A remessa ao exterior com alíquota zero do imposto de renda será efetuada mediante apresentação, pelo interessado, ao banco negociador do câmbio, da correspondente autorização expedida pela Secretaria de Comércio Exterior. O beneficiário da redução da alíquota deverá comprovar no prazo de 60 dias contado da remessa, perante àquela

Secretaria, as despesas realizadas, mediante apresentação da respectiva documentação, acompanhada de comprovante emitido pela representação diplomática brasileira no país da realização do evento, da efetiva participação do interessado.

## **PROMOÇÃO DE TURISMO**

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01-04-04, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente nas remessas para o exterior, vinculadas ao pagamento de despesas relacionadas com a promoção de destinos turísticos brasileiros, foi reduzida a zero (art. 25 da Lei nº 10.865 de 30-04-04).

Entende-se por despesas vinculadas à promoção de destinos turísticos brasileiros aquelas decorrentes de pesquisa de mercado, participação em exposições, feiras e eventos semelhantes, inclusive aluguéis e arrendamentos de estandes e locais de exposição.

A redução da alíquota do imposto de renda para zero foi regulamentada pelo Decreto nº 5.533 de 06-09-05. Para gozo do benefício o interessado ou seu representante deverá encaminhar requerimento à EMBRATUR instruído com:

- I - especificação do objeto do contrato e das despesas correspondentes;
- II - fatura pro forma, orçamento ou documento equivalente; e
- III - previsão e descrição dos gastos a serem realizados.

## **OUTRAS DESPESAS NO EXTERIOR COM EXPORTAÇÃO**

A COSIT expediu a Solução de Divergência nº 2 (DOU de 07-03-03) dizendo que as remessas de recursos enviados ao exterior por exportadora, a título de ressarcir a importadora pelos gastos contraídos junto a terceiros, pelo reparo de peças anteriormente exportadas, sujeitam-se à alíquota de 15% de retenção de Imposto de Renda, tendo em vista que se tratam de pagamentos efetuados por empresa situada no Brasil a empresa domiciliada no exterior pela prestação de serviços técnicos.

Não há dúvida que a pessoa física ou jurídica que efetuou os reparos das peças defeituosas auferiu rendimentos cujos recursos foram remetidos do Brasil. A cobrança do imposto de renda na fonte, nessas hipóteses, todavia, é o mesmo que dar um tiro no próprio pé. Isso porque, o ônus do imposto calculado sobre rendimento reajustado é do exportador. Com isso, aumenta o custo Brasil e diminui a exportação.

A Solução da COSIT indica que a remessa de recursos está sujeita à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-CIDE à alíquota de 10% porque, além de ter citado como base legal o art. 2º da Lei nº 10.168/2000 e art. 6º da Lei nº 10.332/2001, mandou aplicar a alíquota de 15% de imposto de renda para rendimentos de serviços, ainda que não tenha qualquer transferência de tecnologia.

Na década de 80 quando o Brasil concedia diversos incentivos fiscais para estimular a exportação de produtos manufaturados, as remessas de recursos ao exterior para indenizar ou reparar produtos exportados com defeitos não estavam sujeitas ao imposto de renda na fonte. A extinta CACEX autorizava a remessa sem tributação.

A Solução de Divergência da COSIT significa que uma das Regiões Fiscais solucionou a consulta dizendo que as remessas não estavam sujeitas ao imposto na fonte enquanto outra Superintendência Regional respondeu que estavam sujeitas ao imposto na fonte.

Nos casos em que o exportador, ao realizar a exportação da mercadoria, assume todos os encargos, de natureza tributária ou não, necessários à entrega da mercadoria no local designado pelo importador (cláusula DDP) e, a fim de realizar tal exportação, utiliza prepostos ou terceiros contratados para tanto ou, ainda, se vale do próprio importador, o qual recebe, como parte do financiamento da exportação, os recursos necessários ao pagamento dos encargos assumidos pelo exportador, existem beneficiários, residentes ou domiciliados no exterior, desses recursos tais como os terceiros que prestarão os serviços necessários ao cumprimento das obrigações assumidas pelo exportador no contrato, razão pela qual este deve comprovar, mediante documentação hábil e idônea, qual parcela dos recursos sujeita-se ao imposto de renda na fonte, a exemplo de valores remetidos para remunerar prestação de serviços, ainda que a remessa se dê a título de financiamento ao importador, e qual parcela se encontra fora do campo de incidência desse tributo, a exemplo dos impostos incidentes sobre a importação do produto no país de destino. Tal comprovação deve-se dar de forma individualizada, sob pena de presumir-se que os valores remetidos sujeitam-se ao imposto de renda na fonte (Solução de Divergência COSIT nº 11, de 05-09-01).

**Pagamentos de remuneração por serviços prestados por exigência no âmbito da OMC.** O art. 18 da Lei nº 12.249, de 2010, reduziu a zero a alíquota do imposto de renda na fonte no pagamento ou crédito de remuneração por serviços prestados em procedimentos exigidos pelo país importador de mercadorias, tais como metrologia, inspeção sanitária e fitossanitária, homologação etc. A redução não se aplica para a remuneração de serviços prestados por residentes em paraísos fiscais.

## **JUROS SOBRE EMPRÉSTIMOS E TÍTULOS LANÇADOS NO EXTERIOR**

O art. 12 da Lei nº 10.925, de 2004, manteve a redução a zero da alíquota do imposto de renda na fonte aplicável aos juros, comissões, despesas e descontos decorrentes de empréstimos contraídos no exterior e de colocações no exterior de títulos, na forma prevista nos incisos VIII e IX do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, na repactuação de prazos previstos nos contratos vigentes em 31-12-99, desde que sejam nas mesmas condições.

A Lei nº 9.481, de 1997, reduziu para zero a alíquota do imposto de renda na fonte mas a Lei nº 9.959, de 2000, aumentou a alíquota para 15% em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01-01-2000 mas manteve a alíquota zero para os contratos em vigor em 31-12-99. O entendimento quanto a aplicação da alíquota zero para os contratos repactuados a partir daquela data era divergente. Como o art. 12 usou a expressão “fica mantida a redução a zero da alíquota” essa Lei é interpretativa, aplicando-se retroativamente, inclusive para os processos fiscais pendentes.

## **OBRAS AUDIOVISUAIS ESTRANGEIRAS**

A lei nº 8.685, de 20-07-93, alterou a tributação na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, como rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais estrangeiras em todo o território nacional, ou por sua aquisição ou importação a preço fixo.

Na republicação do RIR/99, o art. 706 alterou de 15% para 25% a alíquota do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais estrangeiras, citando como base legal o art. 7º da lei nº 9.779/99.

Aquela alíquota é questionável porque o art. 7º da lei nº 9.779/99 elevou para 25% a alíquota do imposto na fonte sobre os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços. Os pagamentos pela utilização de obras audiovisuais não decorrem de serviços prestados mas tratam-se de cessão de direitos, ou seja, *royalties*.

O art. 706 está na seção de rendimentos de capital e não na seção de rendimentos de serviços. Isso porque na produção de obras audiovisuais há grande emprego de capital, chegando algumas superproduções a custarem dezenas de milhões de dólares. A alíquota correta é de 15%, não se aplicando o art. 7º da lei nº 9.779/99.

O valor correspondente a 70% do imposto poderá ser depositado no Banco do Brasil para investimento na co-produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente, em projetos previamente aprovados pelo Ministério da Cultura. O depósito passou de obrigatório para facultativo.

O abatimento de 70% do imposto de renda na fonte de que trata o art. 707 do RIR/99 aplica-se, exclusivamente, a projetos previamente aprovados pela ANCINE, na forma do regulamento. A competência para aprovar os projetos com incentivos passa de Ministério da Cultura para a ANCINE (arts. 49 e 67 da MP nº 2.228 de 06-09-01).

O Decreto nº 974, de 08-11-93, regulamentou a lei, dispondo sobre o momento da incidência do imposto de renda na fonte e a forma de aplicação do valor correspondente a 70% do imposto depositado no Banco do Brasil.

A Portaria nº 706, de 30-12-94, disciplinou a remessa ao exterior de valores correspondentes aos rendimentos obtidos no Brasil com a comercialização e distribuição de obras audiovisuais de que trata a lei nº 8.685/93.

A Solução de Consulta nº 172 da 8ª RF (DOU de 15-08-01) diz que as importâncias pagas ou creditadas a título de rendimento decorrente de exploração de películas cinematográficas estrangeiras (taxa de licença de uso), a beneficiário residente em País que não mantém acordo com o Brasil para evitar a bitributação internacional de renda, estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%, conforme determina o inciso I do § 1º do art. 77 da lei nº 3.470/58 e alterações posteriores.

Em todos os acordos para evitar a dupla tributação de renda, assinados pelo Brasil, consta um artigo sobre rendimentos de *royalties* em que os filmes cinematográficos são, normalmente, tributados à alíquota de 15%.

A MP nº 2.228, de 06-09-01, alterada pela Lei nº 10.454, de 13-05-02, estabeleceu os princípios gerais da Política Nacional do Cinema e instituiu a contribuição para o desenvolvimento da indústria cinematográfica nacional denominada CONDECINE. O art. 32 da MP dispõe:

Art. 32. A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE terá por fato gerador a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas.

Parágrafo único. A CONDECINE também incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da explora-

ção de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo.

O § 2º do art. 33 dispõe que na hipótese do parágrafo único do art. 32, a CONDECINE será determinada mediante a aplicação de alíquota de 11% sobre as importâncias ali referidas.

É inacreditável o absurdo da instituição de contribuição à alíquota de 11% sobre os valores pagos ou creditados para residentes no exterior a título de rendimentos da exploração de obras cinematográficas ou de vídeos ou ainda por sua aquisição ou importação a preço fixo. O Governo Federal foi acometido de fúria para criação de contribuições e taxas de todos os tipos e nomes.

A contribuição de 11% sobre o valor pago ou creditado é absurdamente alta porque não se trata de rendimento líquido. Naquele valor está embutida a amortização do custo de produção que em algumas superproduções de filmes alcança alguns milhões de dólares.

O art. 78 da Lei nº 3.470/58, que vigorou durante décadas, para efeito de imposto de renda na fonte, considerava como rendimento tributável da exploração de películas cinematográficas estrangeiras, no país, a percentagem de 30% sobre as importâncias pagas ou creditadas aos produtores, distribuidores ou intermediários, no exterior. O art. 707 do RIR/99 permite o abatimento de 70% do imposto devido, desde que sejam investidos na co-produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente, em projetos previamente aprovados pelo Ministério da Cultura.

O ADI nº 11, de 21-03-02, esclarece que a incidência da CONDECINE aplica-se a todas as hipóteses de exploração de obras cinematográficas e video-fonográficas, alcançando as decorrentes de aquisição ou relativas a remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão de filmes.

## **PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO**

O Ministro da Fazenda, com base no Decreto-lei nº 1.215/72, expediu a Portaria nº 164, de 28-03-88, dispondo o seguinte:

- I - Ficam isentas do imposto de renda na fonte as remessas de juros, comissões, despesas, descontos e demais encargos devidos a residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de operações de empréstimos, quando o ônus tributário tenha sido assumido por pessoa jurídica de direito público interno.
- II - O disposto no item anterior aplica-se aos depósitos em moeda estrangeira, constituídos no Banco Central, ao amparo de normativos do CMN.

O Decreto-lei nº 1.215/72 foi revogado pelo art. 36 da Lei nº 9.249/95 e a Portaria nº 164/88 foi revogada pela Portaria nº 70/97. Com a revogação a Receita Federal pode exigir o pagamento do imposto de renda na fonte de 15% sobre a remessa de juros de empréstimos, ainda que a pessoa jurídica imune tenha assumido o ônus do tributo. Antes da Portaria nº 164/88 houve batalha judicial a respeito, com o argumento da imunidade.

O art. 123 do CTN dispõe que salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Com isso, a pessoa jurídica imune que, por

convenção particular, assumir o imposto de renda devido por domiciliado no exterior terá que recolher o tributo porque continua sendo mera fonte retentora do imposto.

## REMESSAS POR PESSOAS JURÍDICAS ISENTAS

A Solução de Consulta nº 4 da Coordenação-Geral de Tributação (DOU de 26-03-04) definiu que as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações civis, sem fins lucrativos, isentas do pagamento do Imposto de Renda, que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem recursos a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, a título de remuneração pela prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica, não estão dispensadas, salvo os casos excepcionados pela legislação brasileira, da obrigação de retenção do referido tributo à alíquota de 15%, bem assim do pagamento da CIDE à alíquota de 10%.

O PN CST nº 193, de 1974, esclareceu que as fundações de direito privado podem gozar de isenção do imposto de renda sobre o lucro, porém, tal isenção não as exime da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido na fonte, nos casos previstos em lei, ainda que tenham assumido o ônus do tributo.

A regra geral, com algumas exceções, é a de que o ônus do imposto de renda na fonte é do beneficiário do rendimento ou ganho e o art. 123 do CTN diz que, salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento dos tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Com isso, o fato de a pessoa jurídica isenta ou imune assumir, por convenção entre as partes, o ônus do imposto não exime da responsabilidade de seu recolhimento.

## MANUTENÇÃO DE ESCRITÓRIO NO EXTERIOR

A incidência ou não do imposto de renda na fonte sobre as remessas de valores para manutenção de escritórios no exterior nunca teve entendimento pacífico. O 1º C.C. decidia ora pela incidência, ora pela não-incidência.

As instituições financeiras só passaram a exigir a prova do recolhimento do imposto ou da isenção ou não-incidência a partir de 01-01-00, quando o art. 1º da Lei nº 9.959/00 elevou de zero para 15% a alíquota do imposto nas remessas de valores para manutenção de escritórios no exterior que tinham a finalidade de incentivar as exportações brasileiras.

O AD nº 43, de 18-05-99, revogado pela IN nº 252/02, definiu que o disposto no art. 1º da Lei nº 9.481/97 aplica-se, apenas, às remessas destinadas a escritórios que exerçam, exclusivamente, atividades de representação ou intermediação em nome da matriz brasileira, não executando qualquer atividade produtiva em nome próprio.

Nos demais casos, diz o AD, os escritórios submetem-se às normas constantes dos arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249/95, na condição de filial ou sucursal, não configurando, os recursos remetidos pela matriz brasileira, rendimento do escritório suprido, nem custo ou despesa da pessoa jurídica supridora.

Com base naquele AD, podemos afirmar que as remessas de valores para manutenção de escritórios no exterior que não tenham atividade produtiva ou comercial em seus próprios nomes, a partir de 01-01-00, em qualquer hipótese, estão sujeitas ao

imposto na fonte de 15%. As remessas para paraísos fiscais que não se enquadram no inciso III do art. 1º da Lei nº 9.481/97 estão sujeitas à alíquota de 25%. Na matriz brasileira, as remessas são despesas dedutíveis.

Quando o escritório no exterior tiver atividade produtiva ou operação comercial em seu próprio nome, as remessas não estão sujeitas ao imposto na fonte. Neste caso o escritório é considerado filial ou sucursal e os valores recebidos não são considerados receitas na apuração dos resultados na forma dos arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249/95. Na matriz brasileira, os valores remetidos não são custos e nem despesas dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A decisão nº 377 (DOU de 16-02-00) diz que a remessa de numerário ao exterior, por pessoa jurídica com sede no País, para integralização de capital de seu escritório no estrangeiro, não está sujeita à tributação na fonte, por se tratar de investimento e não de pagamento de rendimento a residente ou domiciliado no exterior.

A remessa como capital para manutenção de escritório de representação que não tenha atividade produtiva ou comercial própria torna-se mais onerosa que pagar o imposto na fonte. O imposto na fonte de 15% com reajustamento da base de cálculo fica em 17,64%, enquanto a indedutibilidade do valor remetido poderá representar em pagamento de 25% de imposto e adicional mais 9% de CSLL.

## **CAPITAL ESTRANGEIRO NAS EMPRESAS BRASILEIRAS**

O art. 5º e seu § 1º da Lei nº 11.371, de 2006, dispõem que fica sujeito a registro em moeda nacional, no Banco Central do Brasil, o capital estrangeiro investido em pessoas jurídicas no País, ainda não registrado e não sujeito a outra forma de registro no Banco Central. O valor do capital estrangeiro em moeda nacional a ser registrado deve constar dos registros contábeis da pessoa jurídica brasileira receptora do capital estrangeiro, na forma da legislação em vigor. O Conselho Monetário Nacional disciplinará o assunto. O art. 7º fixa as multas para as infrações daquele registro.

A instituição do registro de capital estrangeiro em moeda nacional não deve alterar as regras para apuração da base de cálculo do imposto de renda na fonte sobre o ganho de capital na alienação ou retorno de capital. Isso porque, a apuração do ganho tributável sempre foi feita somente em moeda estrangeira registrada no Banco Central.

A Receita Federal definiu através do PN nº 231, de 1971, que qualquer remessa para o exterior, a título de retorno de capital, só estará isenta do imposto de renda até o valor, em moeda estrangeira, dos investimentos registrados no Banco Central do Brasil.

A Portaria MF nº 550, de 03-11-94, dispõe que o ganho de capital corresponderá à diferença positiva, apurada em moeda estrangeira, entre o valor da alienação e o custo de aquisição da participação societária. Consideram-se como custo de aquisição os valores em moeda estrangeira constantes dos itens Investimento e Reinvestimento do certificado de registro de capital estrangeiro emitido pelo Banco Central do Brasil.

A Constituição em vigor não permite ao CMN alterar a tributação do ganho de capital pelo imposto de renda. Se o valor do capital estrangeiro registrado no Banco Central, exclusivamente, em moeda nacional fosse computado como custo de aquisição do investimento, na determinação do ganho de capital, com direito ao retorno ao exterior, em muitos casos o registro seria utilizado para lavagem de dinheiro e evasão de tributos.

A comprovação do ingresso de recursos em moeda nacional para investimento em participação societária é difícil porque não é efetivado mediante transferência bancária. Se tivesse comprovação do ingresso, a inclusão do valor no custo de aquisição é razoável. Se isso ocorrer, teria que separar o capital estrangeiro registrado só em moeda nacional que não decorreu de ingresso.

O Brasil adotou a correção monetária das demonstrações financeiras por longo período e teve época em que a inflação mensal foi superior a 30%. Nessa época a correção do capital resultava em reserva de capital que quando capitalizada recebeu registro somente em moeda nacional. Esse valor não pode ser considerado como custo de aquisição porque representaria dupla atualização do custo, uma vez pela variação cambial da moeda estrangeira e outra vez pela correção do capital em moeda nacional.

A Circular BC nº 3.689 (DOU de 17-12-13) regulamentou as disposições sobre o capital estrangeiro no País.

## RETORNO DE CAPITAL ESTRANGEIRO

Os investimentos estrangeiros em forma de capital de risco são registráveis no Banco Central do Brasil. O capital registrado no Banco Central pode ter duas origens:

- I - capital vindo do exterior em moeda estrangeira ou em bens ou serviços;
- II - reinvestimento de lucros auferidos no Brasil e atribuídos ao capital estrangeiro.

O registro em moeda estrangeira de reinvestimentos de lucros mediante capitalização feita a partir de 01-01-92 será calculado pela aplicação da taxa cambial média verificada na data do aumento de capital (Decreto nº 365 de 16-12-91).

A Receita Federal definiu através do PN nº 231/71 que qualquer remessa para o exterior, a título de retorno de capital, só estará isenta do imposto de renda até o valor, *em moeda estrangeira*, dos investimentos registrados no Banco Central do Brasil. A apuração do ganho tributável sempre foi feita em moeda estrangeira, inclusive em relação às ações e quotas de capital bonificadas.

O 1º C.C. manteve, pelo Ac. nº 106-4.226/92, a tributação sobre o ganho de capital na alienação de participação societária declarando que o imposto incide sobre o total pago, creditado, aplicado ou remetido para o beneficiário no estrangeiro, deduzido do valor registrado no Banco Central do Brasil. Neste processo, a fiscalização da Receita Federal só não considerou como custo de aquisição as quotas de capital recebidas em bonificação que não obtiveram registro em moeda estrangeira.

Vale lembrar que a decisão do órgão colegiado não foi por unanimidade, ou seja, houve voto vencido em que o conselheiro atribuiu custo às quotas de capital bonificadas sem registro em moeda estrangeira.

A Portaria nº 217, de 07-07-87, procurou definir a parcela isenta e a parcela tributável quando a participação societária possuída por domiciliado no exterior for alienada para residente no País ou liquidada. O cálculo da parcela tributável será efetuado do seguinte modo:

- I - determina-se o percentual tomando-se por base a participação societária alienada ou liquidada em relação à participação total do investimento estrangeiro;
- II - o percentual será aplicado sobre o total do capital registrado em nome do investidor;

- III - se o valor da alienação ou liquidação da participação societária for superior ao valor obtido no inciso II, o excedente será tributável.

A tributação sobre o ganho de capital na alienação de ações ou quotas de capital só ocorre quando o capital for nacionalizado, ou seja, o adquirente tiver domicílio fiscal no Brasil. O imposto não incide no Brasil quando um domiciliado no exterior alienar ações ou quotas de capital da empresa brasileira para outro domiciliado no exterior, mediante operação realizada no exterior.

O art. 2º da Portaria nº 550, de 03-11-94, dispõe que o ganho de capital corresponderá à diferença positiva, apurada em moeda estrangeira, entre o valor da alienação e o custo de aquisição da participação societária. Consideram-se como custo de aquisição os valores em moeda estrangeira constantes dos itens Investimento e Reinvestimento do certificado de registro de capital estrangeiro emitido pelo Banco Central do Brasil.

Note-se que a Portaria considera como custo zero as ações ou quotas de capital recebidas em bonificação mediante capitalização de lucros quando não tiver registro em moeda estrangeira, vulgarmente denominado de capital contaminado. A Portaria não esclarece, mas como a tributação incidirá sobre o valor total da alienação de ações ou quotas de capital não registrado em moeda estrangeira, esses recursos tornam-se remissíveis ao exterior.

No caso de alienação parcial das ações ou quotas de capital, o art. 4º da Portaria manda aplicar a regra da proporcionalidade para determinar o custo de aquisição da parcela das ações ou quotas alienadas. O percentual das ações ou quotas alienadas em relação ao total das ações ou quotas possuídas será aplicado sobre o total do investimento e reinvestimento registrado em moeda estrangeira.

Se o investidor X tinha capital registrado de US\$ 10.000.000 na empresa Y e alienou a participação de US\$ 2.000.000, o percentual de alienação foi de 20%. Se o valor da alienação das ações ou quotas, convertido para remessa, foi de US\$ 2.500.000, a parcela tributável será de US\$ 500.000. Se o valor convertido para remessa não for superior a US\$ 2.000.000, não terá tributação na fonte por tratar-se de simples retorno de capital.

O PN CST nº 46/87 definiu que a realização de operações simuladas com o efeito de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens do que as proporcionadas pela lei fiscal, não deve inibir a aplicação de hipóteses de incidência do imposto de renda sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos e ganhos de capital.

Essas operações não podem ser aceitas para legitimar conseqüências tributárias, visto que são procedimentos legais apenas no seu aspecto formal, mas ilícitas à medida que pretendem encobrir ato de natureza jurídica com efeitos tributários mais onerosos para o contribuinte; por isso mesmo, devem prevalecer os efeitos tributários do negócio dissimulado, ao revés daqueles decorrentes do ato jurídico formalizado apenas para gerar conseqüências entre as partes, diz o Parecer.

A hipótese aventada é do seguinte caso: a empresa A, controlada por empresa com sede no exterior, é cindida parcialmente para ser constituída a empresa B, igualmente controlada pela mesma sociedade com sede no exterior. Em seguida, a empresa A adquire a totalidade da participação societária que a controladora no exterior detinha sobre a empresa B.

A empresa A, ao remeter para o exterior o valor correspondente à aquisição da participação societária, no entender do Parecer, estará remetendo lucros da empresa A e não retorno de capital. Enquanto vigorar a isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros ou dividendos para domiciliados no exterior, os efeitos daquele Parecer é inócuo.

O Parecer deu prevalência ao conteúdo econômico à forma jurídica. O Direito Tributário Brasileiro deveria caminhar nessa direção, mas o que vemos em diversos atos normativos é ora dar prevalência à forma em vez de conteúdo, ora o inverso.

O 1º C.C. decidiu, todavia, no Ac. nº 103-07.723/87 (DOU de 25-08-87) que a remessa em pagamento à alienante do exterior, da participação societária de outra sociedade, como retorno de capital estrangeiro, com o conseqüente cancelamento do registro do investimento no Banco Central do Brasil configura operação de retorno de capital e não remessa de lucros.

Pelo Ac. nº 106-4.226/92 o 1º C.C. entendeu tratar-se de retorno de capital e não remessa de lucros, a remessa de recursos feita por empresa no Brasil à sua controladora no exterior, decorrente de aquisição de participação societária que a empresa no exterior mantinha em outra sociedade no Brasil.

O 1º C.C. no Ac. nº 104-7.424/90 (DOU de 11-07-91), todavia, entendeu tratar-se de remessa de lucros ao exterior e não retorno de capital. Nessa decisão foi aplicado o entendimento firmado no PN nº 46/87.

## **INVESTIMENTO ESTRANGEIRO EM MOEDA BRASILEIRA**

A legislação do imposto de renda precisa definir o tratamento tributário de lucros, dividendos e ganhos de capital decorrentes de investimentos estrangeiros efetuados exclusivamente em moeda brasileira. Esse aspecto é importante em razão do crescimento das transações no MERCOSUL em moeda brasileira.

Toda a legislação existente só cuida da apuração do lucro ou do ganho de capital em moeda estrangeira. O ganho de capital, por exemplo, na alienação de participação societária é a diferença entre o valor da alienação diminuído do investimento e reinvestimento em moeda estrangeira. Já houve julgamento no 1º C.C. em que ocorreu divergência de entendimento, concluindo uns que a parcela do reinvestimento estrangeiro não registrável em moeda estrangeira, denominado capital contaminado, não tinha custo, isto é, custo zero.

É inquestionável que tendo prova de ingresso, no Brasil, de recursos em moeda brasileira para integralização de capital ou aquisição de participação societária, aqueles valores serão considerados na apuração do ganho de capital na futura alienação do investimento. Seria bom que constasse da legislação, porque várias dúvidas surgirão em decorrência do MERCOSUL.

Uma pessoa física ou jurídica domiciliada na Argentina remete, ao Brasil, R\$ 1.000.000 e adquire participação em empresa brasileira ou integraliza o capital na constituição de sociedade. Passados alguns anos vende a participação societária para pessoa física ou jurídica, também domiciliada na Argentina pelo valor equivalente a R\$ 3.000.000. Qual é o custo para apuração do ganho de capital na futura alienação para domiciliado no Brasil? Se a resposta for R\$ 1.000.000 ocorrerá incidência do imposto de renda brasileiro, ainda que o alienante tenha perda de capital. Se a resposta for R\$ 3.000.000 estará aberta a porta para planejamento tributário para remessa de

recursos, porque entraram R\$ 1.000.000 e sairão até R\$ 3.000.000 sem tributação.

O Banco Central expediu a Circular nº 2.997/00 (DOU de 16-08-00) que instituiu o registro declaratório eletrônico de investimentos externos diretos. A Circular trata nos arts. 19 a 22 das integralizações ou aquisições de participação societária de residentes no País com recursos em moeda nacional, registrável só em moeda nacional.

## **GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS**

O art. 685 do RIR/99 dispõe que os ganhos de capital auferidos na alienação de bens e direitos por pessoa física ou jurídica residente no exterior estão sujeitos ao imposto de renda na fonte à alíquota de 15%. O ganho de capital será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País.

Em todos os acordos, para evitar a dupla tributação de renda, assinados pelo Brasil estão ditos que os ganhos provenientes da alienação de bens imobiliários são tributáveis no país contratante em que esses bens imobiliários estiverem situados. Para os demais bens, a tributação do ganho poderá ser feita em ambos os países, desde que observada a compensação do imposto pago no outro país.

O investimento estrangeiro mais comum no Brasil é de participação societária em empresas que é registrável no Banco Central do Brasil, assim como de empréstimos em moeda estrangeira. Os demais investimentos ou aplicações financeiras de residentes no exterior, como aquisição de imóveis, não são registráveis no Banco Central.

A Receita Federal expediu o PN nº 231, de 1971, dizendo que qualquer remessa para o exterior, a título de retorno de capital, só estará isenta do imposto de renda na fonte até o valor, em moeda estrangeira, dos investimentos registrados no Banco Central do Brasil de acordo com o art. 3º, letras "a" e "c" da Lei nº 4.131, de 1962. O Parecer não tem base legal porque a lei não impõe tal tributação. O impedimento para remessa de lucros ou retorno de investimento não implica em tributação.

O custo comprovado é computável na apuração do ganho de capital na alienação de qualquer bem por residente no exterior. Custo comprovado significa comprovar a origem dos recursos utilizados na aquisição de bens, principalmente a entrada no Brasil.

O art. 26 da Lei nº 10.833/2003 dispõe que o adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.

O STF vinha, pacificamente, decidindo que não incide o imposto de renda no Brasil sobre a remessa de recursos para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa lá estabelecida. A Súmula nº 585 do STF dizia que não incide o imposto de renda sobre a remessa de divisas para o pagamento de serviços prestados no exterior, por empresas que não operam no Brasil.

Em razão da jurisprudência do STF, foi expedido o Decreto-lei nº 1.418, de 1975, que no art. 6º passou a dispor que o imposto de renda incide sobre os rendimentos de serviços derivados do Brasil e recebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, independentemente de forma de pagamento e do local e

data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada.

O Brasil, com o Decreto-lei nº 1.418, de 1975, abandonou o princípio geral da territorialidade ou da fonte produtora, para adotar o regime de localização da fonte pagadora para cobrança do imposto de renda. O STF mudou a jurisprudência e a Súmula nº 585 deixou de existir.

Pelo princípio da fonte pagadora, se a fonte pagadora e o beneficiário do rendimento ou ganho estão no exterior, não há fato gerador do imposto de renda no Brasil porque não há disponibilidade jurídica ou econômica de renda na forma do art. 43 do CTN. Quando a legislação do imposto de renda elege como fato gerador o pagamento, a remessa, o crédito ou o emprego está se referindo a ato praticado no Brasil.

A tributação do art. 26 da Lei nº 10.833/03, além de contrariar o princípio da fonte pagadora adotado pela legislação brasileira, é absurda por provocar dupla incidência, no Brasil, sobre o mesmo ganho de capital. Assim, uma empresa no exterior participa no capital de sua controlada no Brasil, com remessa e registro no Banco Central de U\$\$ 1.000.000 e vende para outra empresa no exterior por U\$\$ 2.500.000, tendo apurado um ganho de U\$\$ 1.500.000. Se o adquirente vender para residente no Brasil por U\$\$ 2.500.000, apesar de não ter auferido nenhum ganho terá que pagar o imposto de renda sobre U\$\$ 1.500.000 porque a tributação incide sobre a diferença entre o valor da operação e o valor registrado em moeda estrangeira no Banco Central que não altera em razão da operação feita no exterior.

A Lei nº 4.131, de 1962, não permite que o Banco Central altere o valor em moeda estrangeira em decorrência de operação feita entre domiciliados no exterior. O registro é somente de divisas entradas no Brasil e de capitalizações de lucros. Quanto à tributação, o PN nº 231, de 1971, diz que qualquer remessa para o exterior, a título de retorno de capital, só estará isenta do imposto de renda até o valor, em moeda estrangeira, dos investimentos registrados no Banco Central na forma da Lei nº 4.131/62.

O ganho de capital decorrente de operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (art. 47 da Lei nº 10.833/03).

A IN nº 407, de 17-03-04, dispõe que estão sujeitos à incidência do imposto de renda, à alíquota de 15%, os ganhos de capital auferidos no País, por pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que alienar bens localizados no Brasil. A alíquota é de 25% quando o beneficiário do ganho estiver domiciliado em paraíso fiscal, cujos países ou localidades estão elencados em atos da Receita Federal.

## **GANHO DE CAPITAL DE RESIDENTE NO JAPÃO**

A COSIT expediu o Parecer CST nº 1.020, de 06-05-82, esclarecendo que o ganho auferido na cessão de direito à subscrição de ações de companhia domiciliada no Brasil, por residente no Japão, não é tributado no Brasil, face ao disposto no art. 12 da Convenção firmada entre os dois países para evitar a dupla tributação.

A Solução de Consulta nº 175 da 8ª RF (DOU de 15-08-01) diz que, por força do disposto no § 3º do art. XII do Decreto nº 61.899/67 (que promulgou a Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos entre Brasil e o

Japão), os ganhos obtidos na alienação de participação societária no Brasil, por residente no Japão, sujeitam-se à tributação somente no Japão. Vide idêntico entendimento na solução de consulta nº 229 da 8ª RF no DOU de 24-10-01.

Os ganhos obtidos na alienação de ações em bolsa de valores, por pessoa jurídica com sede no Japão, sujeitam-se à tributação somente no Japão (Solução de Consulta nº 356 da 8ª RF no DOU de 12-02-03).

## FRETES INTERNACIONAIS

O art. 85 da Lei nº 9.430/96 dispõe que ficam sujeitos ao imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%, os rendimentos recebidos por companhias de navegação aérea e marítima, domiciliadas no exterior, de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil. O seu parágrafo único diz que o imposto não será exigido das companhias aéreas e marítimas domiciliadas em países que não tributam, em decorrência da legislação interna ou de acordos internacionais, os rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exercem o mesmo tipo de atividade.

Se a companhia aérea ou marítima tiver domicílio em país que não tributa a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20%, a alíquota aplicável será de 25% na forma do art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999.

Incide o IR na fonte de 25% sobre as importâncias remetidas ao exterior para pagamento de transporte internacional se o beneficiário for domiciliado em país ou dependência que não tribute a renda ou que tribute à alíquota máxima inferior a 20% (Solução de Consulta COSIT nº 46 no DOU de 04-03-15).

Essa tributação, certamente, causará transtornos para as empresas brasileiras que pagam fretes sobre importações e exportações de mercadorias, matérias-primas e máquinas. No caso de frete marítimo, a empresa proprietária do navio pode ter sede num país e a embarcação estar registrada em outro país. No pagamento, tanto do frete aéreo como marítimo, a fonte pagadora precisa examinar se o Brasil tem acordo para evitar a dupla tributação de renda ou acordo de navegação aérea ou marítima prevendo a forma de tributação dos rendimentos auferidos. Pode ser que no decreto que autorizou a companhia aérea estrangeira a operar no Brasil contenha artigo sobre isenção ou tributação.

Se não tiver nenhum acordo assinado pelo Brasil com o país de destino do frete, a fonte pagadora terá que pedir à embaixada ou ao consulado desse país o texto da lei de reciprocidade de tratamento, ou seja, o país estrangeiro concedendo isenção fiscal para a mesma natureza de rendimento auferido pelas empresas estrangeiras.

**Empresas estrangeiras de transportes terrestre.** Os rendimentos auferidos no tráfego internacional por empresas estrangeiras de transportes terrestre, desde que, no país de sua nacionalidade, tratamento idêntico seja dispensado às empresas brasileiras que tenham o mesmo objeto, estão isentos do imposto de renda (art. 176, parágrafo único, do RIR/99).

## ARRENDAMENTO MERCANTIL

O art. 1º da Lei nº 9.481/97, com a redação dada pelo art. 20 da Lei nº 9.532/97, reduziu para zero a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os valores

correspondentes aos pagamentos de contraprestação de arrendamento mercantil de bens de capital, celebrados com entidades domiciliadas no exterior.

O art. 1º da Lei nº 9.959/00 elevou, a partir de 01-01-00, para 15% a alíquota do imposto sobre aqueles rendimentos, mas assegurou aos contratos em vigor em 31-12-99 o tratamento tributário vigente nessa data. Com isso, para os contratos assinados a partir de 01-01-00, a alíquota é de 15%, enquanto para os contratos vigentes em 31-12-99, a alíquota é zero. Aos contratos vigentes em 31-12-96 são aplicadas as alíquotas fixadas na Resolução BC nº 1.969 de 30-09-92.

O art. 715 do RIR/99 dispõe que nos casos de pagamento de contraprestação de arrendamento mercantil, do tipo financeiro, à beneficiária pessoa jurídica domiciliada no exterior, a Secretaria da Receita Federal expedirá normas para excluir da base de cálculo do imposto de renda incidente na fonte a parcela remetida que corresponder ao valor do bem arrendado.

Com base naquele artigo, a Receita Federal baixou a IN nº 252/02, disciplinando o critério de apuração do valor a ser excluído em cada contraprestação de arrendamento mercantil. A demonstração do cálculo deverá ter por base o contrato de arrendamento mercantil.

A exclusão aplica-se somente aos contratos de arrendamento mercantil do tipo financeiro, não se aplicando ao operacional. Isso porque, no financeiro, em cada prestação está embutido o valor da amortização do custo do bem, ou seja, o valor residual para opção de compra é ínfimo. A diferença entre o custo do bem menos o valor residual para opção de compra corresponde ao valor da amortização do bem embutido nas prestações. Sobre o valor do bem não poderá incidir o imposto de renda na fonte porque há tributação pelo IPI e imposto de importação.

No arrendamento mercantil tipo operacional não há amortização do bem embutido nas contraprestações, porque a opção de compra deverá ser pelo valor de mercado no momento do exercício da opção. Com isso, o valor integral da remessa corresponde ao rendimento tributável na fonte.

Fica reduzida a zero, em relação aos fatos geradores que ocorrerem até 31-12-2013, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre contraprestação de contrato de arrendamento mercantil de aeronave ou dos motores a ela destinados, celebrado, até 31-12-2011, por empresa de transporte aéreo público regular, de passageiros ou de cargas, situada no País com arrendadora domiciliada no exterior (art. 16 da Lei nº 11.371, de 2006 e art. 21 da Lei nº 11.945 de 2009).

O art. 45 da Lei nº 12.431, de 2011, deu nova redação ao art. 16 da Lei nº 11.371, de 2006, prorrogando a alíquota zero do imposto de renda até 31-12-16, para os contratos celebrados até 31-12-13.

O art. 89 da Lei nº 13.043, de 2014, prorrogou a alíquota zero do art. 16 da Lei nº 11.371, de 2006, para os fatos geradores que ocorrerem até 31-12-22, em relação aos contratos celebrados até 31-12-19.

## **FRETES, ALUGUÉIS E ARRENDAMENTOS DE AERONAVES E EMBARCAÇÕES**

O art. 90 da Lei nº 13.043, de 2014, deu nova redação ao inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, que reduziu a zero a alíquota do imposto de renda na fonte incidente

sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, em relação às receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias.

Quando aqueles rendimentos forem auferidos por residentes ou domiciliados em paraísos fiscais, o art. 2º da IN nº 1.455, de 06-03-14, diz que há incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%.

A Solução de Consulta COSIT nº 225 (DOU de 20-08-14), que tem efeito de ato normativo, decidiu que o pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação de contrato de afretamento de navios sonda está sujeito à alíquota zero de IRRF.

## PROGRAMAS DE COMPUTADOR

A Portaria nº 181, de 28-09-89, dispõe que serão tributados na forma do art. 555, I, do RIR/80, atual art. 685, I do RIR/99, os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores – *software*, para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única.

A importação de programa de computador sob a modalidade de cópia única, para efeito de imposto de renda, é considerada pagamento de direitos autorais. A Portaria não cuidou da importação de programa que não seja em cópia única, mas deixa implícito que a importação de programas em cópias múltiplas não tem incidência do imposto de renda.

Em todas as Convenções assinadas pelo Brasil para evitar a dupla tributação de renda, o termo *royalties* está definido como as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, inclusive os filmes cinematográficos, de uma patente etc. Com isso, as remunerações decorrentes de uso de programas de computador são consideradas *royalties*.

O DOU tem publicado inúmeras Soluções de Consultas expedidas pelas várias Regiões Fiscais da Receita Federal envolvendo a remessa de recursos ao exterior em pagamento de programas de computador (*software*). Como dispositivo legal é sempre citada a Portaria do Ministro da Fazenda nº 181, de 28-09-89.

Nos DOU de 27-11-00 e 01-03-01 foram publicadas, respectivamente, as decisões de nºs 7 e 288 dizendo:

Nas remessas para pagamento de importação de programas de computador (*software*), destinados à comercialização no mercado interno e que comprovadamente sejam negociados no exterior sob a modalidade de cópias múltiplas, não incide o imposto de renda na fonte.

Entendemos ser incorreta a solução dada à consulta porque se o programa de computador foi importado em cópia única para reprodução e comercialização há incidência do imposto de renda na fonte por tratar-se de *royalty* ou prestação de serviços, não importando se no exterior o programa é negociado em cópias múltiplas.

A Portaria nº 181/89 quando dispõe que serão tributados na fonte os rendimentos

correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, na aquisição de programas de computadores sob a modalidade de cópia única, está se referindo ao tipo de importação, ou seja, em cópia única ou cópia múltipla. Se a empresa importa programa em cópia única para reprodução e comercialização ou uso próprio, a hipótese é de incidência do imposto de renda na fonte, ainda que o programa seja negociado em cópias múltiplas no exterior ou no Brasil.

Os programas de computador importados pelas grandes empresas para seu uso são de custo elevado, podendo ultrapassar um milhão de dólares. Um sistema de software utilizado por muitas empresas em vários países sempre há necessidade de adaptação para cada usuário, não constituindo software de prateleira para ser considerado mercadoria.

O interessante é que as mesmas empresas que alegam a não incidência do imposto de renda na fonte, por ocasião da importação de softwares, por serem mercadorias, alegam também a não incidência do ICMS na venda de softwares por serem apenas licenças de uso. Diz que não há venda de mercadoria porque o consumidor que adquire a licença de software somente tem o direito de usar o programa, não pode copiar ou transferir para outros, já que o programa não lhe pertence.

**Imposto de renda na fonte.** No item anterior vimos quando a importação de software é considerada importação de mercadoria, que não tem incidência do imposto de renda na fonte, e quando é considerada pagamento de serviços ou royalties. Na importação de programas em cópias múltiplas, ditos de prateleiras, não há incidência do imposto de renda na fonte por serem mercadorias.

Na importação de programa para uso da empresa importadora não há transferência de tecnologia e com isso não há incidência da CIDE na forma do art. 20 da Lei nº 11.452, de 2007. Aquele artigo isenta da CIDE o pagamento da remuneração pela licença de uso ou de direito de comercialização ou distribuição de programa de computador que não envolva a transferência de tecnologia. Com isso, o imposto de renda na fonte é de 25%.

O pagamento de royalties pelo uso, comercialização ou distribuição de programa de computador que envolva a transferência de tecnologia tem incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15% e CIDE à alíquota de 10%.

A Solução de Consulta COSIT nº 154 )DOU de 07-12-16), que tem efeito de ato normativo, diz que as remessas para o exterior efetuadas em contraprestações pelo direito de duplicação e comercialização de software, a partir de uma fita master fornecida pelo seu autor, para revenda ao cliente, que receberá uma licença de uso do software copiado, enquadram-se no conceito de royalties e estão sujeitas à incidência de imposto sobre a renda na fonte.

**CIDE.** O pagamento de royalties pelo uso, comercialização ou distribuição de programa de computador tem incidência da CIDE somente quando envolver a transferência de tecnologia, na forma das Leis nºs 10.168, de 2000, e 10.332, de 2001, e do art. 20 da Lei nº 11.452, de 2007.

## **HEDGE CONTRA VARIAÇÕES DE TAXAS DE JUROS**

O art. 1º da Lei nº 9.481/97, com redação dada pelo art. 20 da Lei nº 9.532/97, reduziu para zero a alíquota do imposto na fonte incidente sobre os valores correspon-

dentos a operações de cobertura de riscos de variações, no mercado internacional, de taxas de juros, de paridade entre moedas e de preços de mercadorias (*hedge*), consolidado no art. 691 do RIR/99.

A Portaria nº 70, de 31-03-97, para efeito do benefício da alíquota zero do imposto, determina que as operações sejam comprovadamente caracterizadas como necessárias, usuais e normais, inclusive quanto ao seu valor, para a realização da cobertura dos riscos e das despesas deles decorrentes, obedecida a regulamentação pertinente.

## **BENS DE BRASILEIROS NO EXTERIOR**

O não-fornecimento de informações regulamentares exigidas pelo Banco Central do Brasil relativas a capitais brasileiros no exterior, bem como a prestação de informações falsas, incompletas, incorretas ou fora dos prazos e das condições previstas na regulamentação em vigor, constituem infrações sujeitas à multa de até R\$ 250.000,00 (art. 1º da MP nº 2.224 de 04-09-01).

São considerados capitais brasileiros no exterior os valores de qualquer natureza, os ativos em moeda e os bens e direitos detidos fora do território nacional por pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no País, assim conceituadas na legislação tributária.

A Circular BC nº 3.110, de 15-04-02, dispensou a entrega da declaração de bens no exterior para pessoa física ou jurídica, cujo total de ativos em 31-12-2001 seja inferior ao equivalente a R\$ 200.000,00.

A Resolução nº 2.911, de 30-11-01, do Banco Central disciplinou a aplicação da multa instituída pela MP nº 2.224/01, com a seguinte graduação:

- I - prestação incorreta ou incompleta de informações no prazo regulamentar: R\$ 25.000,00 ou 1% do valor a que se relaciona a incorreção, o que for menor;
- II - fornecimento de informação fora do prazo e das condições previstas na regulamentação: R\$ 50.000,00 ou 2% do valor da informação, o que for menor;
- III - não-fornecimento de informação: R\$ 125.000,00 ou 5% do valor da informação que deveria ter sido prestada, o que for menor;
- IV - prestação de informação falsa: R\$ 250.000,00 ou 10% do valor da informação que deveria ter sido prestada, o que for menor.

Eventual defesa deve ser encaminhada ao Banco Central na forma a que vier a ser determinada. A Circular BC nº 3.071, de 07-12-01, disciplinou a forma de prestar as informações anuais. Devem ser prestadas as informações sobre os seguintes valores no exterior:

- I - depósito no exterior;
- II - empréstimo em moeda;
- III - financiamento;
- IV - leasing e arrendamento financeiro;
- V - investimento direto;
- VI - investimento em portfólio;
- VII - aplicações em derivativos financeiros; e
- VIII - outros investimentos, incluindo imóveis e outros bens.

A Circular BC nº 3.689 (DOU de 17-12-13) regulamentou as disposições sobre o capital brasileiro no exterior.

## **RECURSOS DE EXPORTAÇÃO MANTIDOS NO EXTERIOR**

O art. 1º da Lei nº 11.371, de 2006, dispõe que os recursos em moeda estrangeira relativos aos recebimentos de exportações brasileiras de mercadorias e de serviços para o exterior, realizadas por pessoas físicas ou jurídicas, poderão ser mantidos em instituição financeira no exterior, observados os limites fixados pelo Conselho Monetário Nacional.

A revogada Resolução BC nº 3.389, de 2006, tinha fixado o limite máximo de 30% da receita de exportação. O art. 2º da Resolução BC nº 3.719, de 2009, dispõe que o exportador de mercadorias ou de serviços pode manter, no exterior, a integralidade dos recursos relativos ao recebimento de suas exportações, ou seja, 100% das receitas de exportação. Esse limite não se aplica quando tiver financiamento de BNDES ou do Tesouro Nacional.

Os recursos mantidos no exterior somente poderão ser utilizados para a realização de investimento, aplicação financeira ou pagamento de obrigação próprios do exportador, vedada a realização de empréstimo ou mútuo de qualquer natureza.

A pessoa física ou jurídica que mantiver os recursos no exterior deverá declarar à Receita Federal a utilização dos recursos. A manutenção dos recursos no exterior implica automaticamente na autorização para a instituição financeira ou qualquer outro interveniente no exterior fornecer informações sobre a utilização dos recursos para a Receita Federal.

O maior problema para as empresas ocorre quando os recursos mantidos no exterior forem utilizados no pagamento de serviços prestados por residentes no exterior. Se o pagamento tiver incidência do imposto de renda na fonte e não for descontado, o rendimento pago é considerado líquido, devendo a base de cálculo ser reajustada com aplicação da fórmula constante da IN nº 4, de 1980. Se o recolhimento do imposto for efetuado fora do prazo legal, há incidência de multa de mora ou de ofício e juros de mora.

A Portaria Conjunta nº 1.064, de 26-10-06, dispõe sobre mecanismo eletrônico de acesso, pela Receita Federal, a dados agregados de liquidação de contratos de câmbio de exportação. A IN nº 687, de 26-10-06, dispõe sobre a apresentação de informações relativas aos recursos em moeda estrangeira, decorrentes de exportação de mercadorias e serviços, mantidos no exterior. Anualmente, o exportador informará a Receita Federal sobre a utilização dos recursos. Quando o recurso for utilizado no pagamento de rendimentos sujeitos à tributação na fonte pelo imposto de renda, o exportador terá que recolher o imposto, tenha ou não retido o tributo. Se a fonte pagadora assumir o ônus do imposto, o rendimento terá que ser reajustado para aplicação da alíquota.

## **INFORMAÇÕES SOBRE OPERAÇÕES COM DOMICILIADOS NO EXTERIOR.**

A IN nº 1.277, de 28-06-12, alterada pela IN nº 1.336, de 26-02-13, e a Portaria Conjunta nº 1.908, de 19-07-12, alterada pela de nº 232, de 26-02-13, instituíram a

obrigação de prestar informações relativas às transações entre domiciliados no Brasil e domiciliados no exterior que compreendem serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados. Os órgãos da administração pública, direta e indireta, da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal estão abrangidos na obrigação.

A Instrução transfere para as pessoas jurídicas e físicas os serviços de fiscalização de outras pessoas jurídicas e físicas que cabem à Receita Federal. É mais um custo Brasil que faz perder a competitividade das indústrias. A IN nº 1.820, de 17-12-13, aprovou a versão 1.1 da Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras operações que produzam variações no patrimônio, com oitenta e cinco páginas no DOU.

Os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, de longa data, são tributados no Brasil (art. 100 do Decreto-lei nº 5.844/43 e art. 77 da Lei nº 3.470/58).

Essa tributação, no entanto, não era aceita pacificamente pela totalidade dos contribuintes quando o rendimento era a remessa de juros para o exterior em razão da compra de bens a prazo. Muitas empresas, na qualidade de fonte pagadora dos juros e conseqüentemente como fonte retentora do imposto de renda, ingressaram com mandado de segurança. O Supremo Tribunal Federal decidiu reiteradamente que não se sujeita ao imposto de renda no Brasil a remessa de juros ao exterior decorrente da compra de bens a prazo, se o vendedor tem sede no estrangeiro, não opera em nosso País e quando o contrato tiver sido firmado no exterior, onde foram fabricados os bens.

O Governo Brasileiro, apesar da manifestação da mais alta corte do judiciário, continuou insistindo na cobrança do imposto de renda sobre as remessas de juros devidos em razão da compra de bens a prazo por entender que no caso havia dois atos jurídicos distintos, um de compra e venda de bens e outro de financiamento.

Os juros são devidos em razão do financiamento e não em razão da compra de bens. Ainda mais os juros são produzidos no Brasil e em conseqüência o fato gerador do imposto de renda ocorre no território nacional, não importando o domicílio fiscal do beneficiário do rendimento nem o local da assinatura do contrato. O fato gerador do tributo, no caso, não é o contrato, mas o rendimento produzido no país. O contrato poderá ser rescindido e nenhum imposto incidirá.

O Decreto-lei nº 401/68 veio contornar o conflito de entendimento ao dispor em seu art. 11 o seguinte (art. 703 do RIR/99):

Art. 11. Está sujeito ao desconto do imposto de renda na fonte o valor dos juros remetidos para o exterior, devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento for o próprio vendedor.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo considera-se fato gerador do tributo a remessa para o exterior e contribuinte o remetente.

A partir da vigência daquela norma legal, o entendimento do judiciário tem sido outro, porque passou a admitir a legalidade da cobrança do imposto de renda sobre a remessa de juros devidos em razão da compra de bens a prazo, apesar de ser contrário ao que dispõe o art. 43 do Código Tributário Nacional que define o fato gerador do imposto de renda como a disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos. No caso o contribuinte não auferiu nenhum rendimento, mas, pelo contrário, teve apenas despesas.

O imposto é devido sobre as remessas de juros em qualquer hipótese, seja o beneficiário o próprio vendedor ou outra pessoa física ou jurídica. Se o beneficiário dos juros não for o próprio vendedor dos bens, o contrato de financiamento deverá conter cláusula vinculando o financiamento à aquisição de bens.

O fato gerador do imposto ocorre no ato da remessa dos juros ao exterior, por isso o montante devido será calculado pela taxa cambial vigorante naquela data. O imposto não é devido pelo fato de a empresa creditar o valor dos juros antes da data da remessa. Somente na data da remessa dos juros é devido o imposto.

Como o crédito não é fato gerador do imposto, os juros creditados a favor dos vendedores de bens no exterior, mas que não podem ser remetidos ao exterior por falta de autorização do Banco Central do Brasil, por qualquer motivo, não se sujeitam ao tributo. Esses rendimentos, se forem utilizados no pagamento de despesas dentro do País, deixam de ser tributados.

Quando a pessoa jurídica fizer contrato de compra e venda de moedas estrangeiras para remessa e entrada simbólica, o fato gerador do imposto ocorre porque a remessa simbólica tem os mesmos efeitos jurídicos da remessa efetiva. Assim, por exemplo, se o credor no exterior converter em capital os juros de financiamento da venda de bens a prazo mediante remessa e entrada simbólica de moedas estrangeiras, o imposto de renda é devido no ato. O retorno desse capital não está sujeito ao imposto de renda.

O contribuinte do tributo, constituindo uma exceção à regra da retenção na fonte, é o próprio remetente dos juros. O ônus do imposto não é do beneficiário dos juros e por isso não é descontado do montante a remeter. O montante do imposto de renda pago não é despesa dedutível, conforme esclarece o PN CST nº 2/80.

## **ALÍQUOTA DO IMPOSTO**

O imposto é devido pela alíquota de 15%, exceto quando os juros forem remetidos para o beneficiário domiciliado no país com o qual o Brasil mantém acordo para evitar a dupla tributação de rendimentos e no acordo estiver prevista tributação mais favorável para esse tipo de rendimento. A aplicação das alíquotas previstas nos acordos para evitar a dupla tributação às remessas de juros para o exterior, mesmo os decorrentes em razão da compra de bens a prazo, está assegurada pelo PN nº 94/74.

Aos juros, relativos à aquisição financiada de bens, pagos a residentes ou domiciliados em país com o qual o Brasil tenha firmado Convenção destinada a evitar a dupla tributação da renda, aplicam-se as alíquotas nela previstas em detrimento das fixadas na legislação interna, não cabendo reajustamento da base de cálculo, ainda que o adquirente tenha assumido contratualmente o ônus do imposto (IN nº 70/82).

Quando a fonte pagadora dos rendimentos assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, de acordo com o art. 725 do RIR/99, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o tributo.

O reajustamento do rendimento não se aplica no caso de remessa de juros para o exterior em razão da compra de bens a prazo, porque a lei elege a própria fonte pagadora como contribuinte do imposto, não havendo transferência de ônus tributário (parágrafo único do art. 725). Por não ter reajuste de rendimento, a alíquota do imposto efetivamente aplicada é sempre menor do que a nominal.

Quando o beneficiário dos juros em razão da compra de bens a prazo for domiciliado em paraíso fiscal, a alíquota do imposto de renda na fonte é de 25% (art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999).

## **ISENÇÃO E IMUNIDADE**

A remessa de rendimentos para o exterior somente estará isenta de tributação quando a isenção estiver expressamente declarada em dispositivo legal como acontece com a empresa Itaipu Binacional. Não se aplicarão, de acordo com o Decreto nº 72.707/73, impostos, taxas e empréstimos compulsórios de qualquer natureza sobre os pagamentos e remessas efetuadas pela Itaipu a qualquer pessoa física ou jurídica, sempre que os pagamentos de tais impostos, taxas e empréstimos compulsórios sejam de responsabilidade legal dela.

Os juros remetidos para o exterior em razão da compra de bens a prazo, mesmo que a pessoa jurídica remetente seja isenta de imposto de renda sobre os resultados da empresa, estão sujeitos ao pagamento do imposto (PN nº 103/74).

O TFR reconheceu, na AMS nº 112.923-SP (DJU de 10-09-87, 18.905), a imunidade para o município de Santo André na remessa de juros ao exterior, decorrentes de compra de bens a prazo, porque o parágrafo único do art. 11 do Decreto-lei nº 401/68 dispõe que o contribuinte do tributo é o remetente. No caso existe a imunidade porque não ocorreu a transferência de ônus tributário por convenção particular entre as partes.

Se o contribuinte do imposto de renda é o remetente dos juros, o imposto não é devido quando o contribuinte tem imunidade sobre o patrimônio. Ao cobrar o imposto sobre um pagamento estará tributando o patrimônio de entidade imune. Diferente seria se a entidade remetesse juros sobre empréstimos e assumisse o ônus do imposto de renda. Neste caso o imposto é devido porque o contribuinte do imposto é o beneficiário do rendimento. Na remessa de juros devidos em razão da compra de bens a prazo, a lei elege o remetente como contribuinte.

A Solução de Consulta COSIT nº 45 (DOU de 04-03-15), que tem efeito de ato normativo, decidiu que observado o disposto nos acordos internacionais firmados pelo País para evitar a dupla tributação, incide o IR na fonte as importâncias pagas, creditadas, empregadas ou remetidas a beneficiário no exterior, a título de juros devidos em razão da compra de bens a prazo, por fonte situada no Brasil, ainda que se trate de pessoa jurídica de direito público interno.

A decisão contraria a lei em dois pontos. O primeiro é dizer que incide o imposto no crédito quando a lei elege exclusivamente na remessa. O segundo porque a lei elege como contribuinte o remetente e sendo este imune não há tributação.

---

# 49

## DISPOSIÇÕES COMUNS À RETENÇÃO NA FONTE

---

### REAJUSTE DE RENDIMENTOS

O imposto de renda arrecadado na fonte, com raras exceções expressamente previstas em norma legal, é ônus do beneficiário do rendimento em razão da própria lei. Assim é que o imposto deverá ser descontado do rendimento a ser pago ou creditado. Entretanto, as partes, a fonte pagadora e o beneficiário do rendimento poderão estabelecer em convenção particular que o ônus do imposto devido na fonte fique a cargo da fonte pagadora, caso em que o rendimento pago ou creditado é considerado líquido.

O art. 725 do RIR/99 declara que, quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue será considerada como líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o tributo.

Não está sujeito ao reajustamento o valor dos juros remetidos para o exterior em decorrência da compra de bens a prazo, porque neste caso o contribuinte é o próprio remetente, não há transferência de ônus do tributo (parágrafo único do art. 725 do RIR/99).

A IN nº 4/80 aprovou a fórmula de cálculo para determinar o rendimento reajustado. A fórmula é:

$$RR = \frac{RP - D}{1 - \frac{T}{100}}$$

sendo que:

RR = rendimento reajustado;

RP = rendimento pago;

D = dedução da classe de rendimentos a que pertence o RP, observadas as notas 1 e 2;

T = alíquota da classe de rendimentos a que pertence o RP, observadas as notas 1 e 2;

1. se a alíquota aplicável for fixa, o valor da dedução será zero e T será a própria alíquota;
2. se a alíquota aplicável integrar tabela progressiva, observar se o RR (rendimento reajustado) obtido pertence ou não à classe de renda do RP (rendimento pago). Se RR pertencer à classe de renda seguinte, o cálculo deverá ser refeito, utilizando-se a dedução e a alíquota da classe a que pertencerá o RR apurado.

Quando a fonte assumir parcialmente o ônus do tributo, o coeficiente de reajuste do rendimento poderá ser obtido pela fórmula:  $(100 - \text{alíquota por conta do credor}) \div (100 - \text{alíquota devida})$ . Assim, por exemplo, para a alíquota de 15%, se a fonte assumir o ônus de 5% e o credor ficar com o ônus de 10%, o coeficiente de reajustamento será de  $(100 - 10) \div (100 - 15) = 90 \div 85 = 1,05882$ .

O caso mais comum de assunção do ônus do imposto de renda ocorre quando o beneficiário dos rendimentos tem domicílio no exterior. Assim, no pagamento de \$ 1.000.000 de juros para residente em país com o qual o Brasil não mantém acordo para evitar a dupla tributação e assumir o ônus do imposto, a alíquota de 15% será aplicada sobre o rendimento reajustado do seguinte modo:

$$RP = \$ 1.000.000$$

$$T = 15\%$$

$$D = \text{não há (zero)}$$

$$RR = \frac{1.000.000}{1 - \frac{15}{100}} = \frac{1.000.000}{0,85} = 1.176.470$$

$$\text{imposto devido: } \$ 1.176.470 \times 15\% = \$ 176.470$$

$$\text{rendimento pago: } \$ 1.176.470 - \$ 176.470 = \$ 1.000.000$$

O beneficiário do rendimento, de acordo com o PN nº 2/80, deverá incluir em sua declaração o rendimento pelo seu valor reajustado, podendo compensar o imposto de renda cujo ônus foi assumido pela fonte. Afirma ainda o Parecer que a fonte, no documento comprobatório de retenção do imposto que fornecer ao beneficiário, deverá consignar o rendimento pelo valor reajustado.

As alíquotas reduzidas, estabelecidas nas convenções destinadas a evitar a dupla tributação internacional da renda, firmadas pelo Brasil, aplicam-se, em detrimento das fixadas pela legislação interna, aos rendimentos nelas previstos, ainda quando a fonte pagadora tenha assumido o ônus do imposto (IN nº 92/81).

## FATO GERADOR DO IMPOSTO

O imposto de renda na fonte torna-se devido quando ocorrer o fato gerador. A legislação elege diferentes momentos em que o fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido. Como a maioria dos rendimentos auferidos pelas pessoas físicas sujeita-se à retenção na fonte pelo regime de caixa enquanto as beneficiárias pessoas jurídicas estão sujeitas à retenção na fonte quando ocorrer o pagamento ou crédito, fato que primeiro ocorrer, é necessário tratá-las separadamente.

Quando o pagamento ocorre antes do crédito, não resta dúvida quanto ao momento da ocorrência do fato gerador. Se o crédito ocorrer antes do pagamento, poderá ocorrer dúvida quanto ao momento em que o imposto de renda deva ser retido e recolhido. Isso porque quando se diz crédito está se referindo ao crédito contábil da fonte pagadora e não ao crédito na conta bancária do beneficiário do rendimento.

Se o fato gerador do imposto de renda ocorresse exclusivamente no momento da liquidação do rendimento auferido pelo beneficiário não surgiria tanta confusão. Mas a

confusão não é só das fontes pagadoras ou dos contribuintes, porque a Receita Federal também não tem entendimento definido.

O PN nº 121, de 31-08-73, definiu que não integram o rendimento bruto, no cálculo da renda líquida imponible, as parcelas creditadas que não estejam juridicamente à disposição do contribuinte. Prossegue afirmando, claro está que o regulamento aí se refere aos créditos incondicionais, não sujeitos a termo, e, portanto, inteiramente à disposição do beneficiário, e não aos *condicionados* ou *com vencimento previamente ajustado*, porque estas não estão, ainda, juridicamente, à disposição do contribuinte.

É certo que o fato gerador do imposto de renda não ocorre nos créditos condicionados, porque está na dependência de ocorrer ou não o evento posterior combinado. O mesmo não se pode dizer dos créditos com vencimento previamente ajustado, porque este ocorrerá com certeza.

O art. 43 do CTN dispõe que 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. A disponibilidade econômica ou jurídica não se confunde com a disponibilidade financeira. Assim, se a empresa **A** executou serviços para a empresa **B** e firmou cláusula contratual ajustando o pagamento no prazo de 30 dias a contar do término dos serviços, a empresa **A** adquiriu a disponibilidade econômica e jurídica no momento em que terminou a execução dos serviços. A disponibilidade financeira será adquirida no recebimento do dinheiro, mas isso não influi na retenção do imposto.

Diferente seria se no contrato tivesse cláusula com condição suspensiva. Uma empresa industrial firmou contrato de propaganda com cláusula de que o pagamento só será devido se ocorrer aumento de vendas em 100%. Trata-se de condição suspensiva que impede a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária no crédito contábil antes do implemento da condição.

## BENEFICIÁRIA PESSOA FÍSICA

Todos os rendimentos auferidos por pessoas físicas, de pessoas jurídicas, e que estejam sujeitos à tributação na fonte mediante aplicação da tabela progressiva obedecem ao regime de caixa, isto é, a retenção do imposto torna-se obrigatória só no pagamento. Esse critério vigora a partir de 1989 e aplica-se para a maioria das retenções de pessoas físicas.

Os rendimentos sujeitos à tributação na fonte pela alíquota única e fixa dependem do dispositivo legal que institui a retenção. Assim, se a lei que institui a tributação dispuser que o imposto de renda será retido no *pagamento* ou *crédito*, a fonte pagadora dos rendimentos terá que reter o imposto no momento do *crédito contábil*, ainda que o pagamento ocorra em data posterior.

## BENEFICIÁRIA PESSOA JURÍDICA

O fato gerador do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos auferidos por pessoas jurídicas de outras pessoas jurídicas ocorre no *pagamento* ou *crédito*. Tratando-se de beneficiária pessoa jurídica não havia o regime de caixa para efeito de retenção mas o art. 30 da MP nº 2.158-35/01 criou uma exceção. As variações monetárias dos direitos de créditos em função da taxa cambial que foram equiparadas a

receitas financeiras, a retenção do imposto de renda na fonte, a partir de 01-01-2000, poderá ocorrer na liquidação da operação. Nos demais casos, o crédito contábil antes do pagamento faz nascer a obrigação tributária.

A IN nº 153/87, alterada pela de nº 177/87, enumera oito hipóteses de incidências na fonte em que o imposto é recolhido pela pessoa jurídica beneficiária dos rendimentos. Nesses oito tipos de rendimentos, a pessoa jurídica que paga os rendimentos não faz a retenção e nem recolhe o imposto. O prazo de recolhimento do imposto, de acordo com o item 4 da IN nº 153/87, começa a ser contado a partir da data do recebimento das comissões. A Receita Federal trata esse recolhimento de antecipação e não de retenção na fonte, ainda que na origem a Lei trata como retenção.

## **RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO BENEFICIÁRIO DOS RENDIMENTOS**

O art. 53 da Lei nº 7.450, de 23-12-85, instituiu duas incidências do imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas. A primeira refere-se à retenção do imposto sobre as comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais e a outra sobre o agenciamento de propaganda e publicidade.

A IN nº 123, de 20-11-92, transferiu a responsabilidade do recolhimento do imposto de renda da fonte pagadora para as empresas beneficiárias, isto é, as agências de publicidade e propaganda é que recolhem o imposto de renda sobre as comissões. Neste caso, o crédito contábil da fonte pagadora somente faz surgir o fato gerador se a agência de propaganda for comunicada. Não havendo comunicação do crédito contábil, o fato gerador surgirá no pagamento ou vencimento da obrigação (PN nº 7 de 02-04-86).

A responsabilidade pelo recolhimento do imposto na fonte, também, foi transferida para as pessoas jurídicas beneficiárias nas oito incidências sobre as comissões a seguir enumeradas (IN nº 153/87 e 177/87):

- a) colocação ou negociação de títulos de renda fixa;
- b) operações realizadas em Bolsas de Valores e em Bolsas de Mercadorias;
- c) distribuição de emissão de valores mobiliários, quando a pessoa jurídica atuar como agente da companhia emissora;
- d) operações de câmbio;
- e) vendas de passagens, excursões ou viagens;
- f) administração de cartão de crédito;
- g) prestação de serviços de distribuição de refeições pelo sistema de refeições-convênio;
- h) serviços de administração de convênios.

Nas oito incidências mencionadas, o fato gerador do imposto de renda ocorre no recebimento da comissão (item 4 da IN nº 153, de 05-11-87). Isso significa que o crédito contábil pela fonte pagadora da comissão não faz surgir a obrigação de recolher o imposto.

## **BENEFICIÁRIAS RESIDENTES NO EXTERIOR**

Situação bastante controvertida ocorre anualmente no encerramento do período-base das pessoas jurídicas com empréstimos estrangeiros. Pelo contrato, os juros são devidos periodicamente ou no final do prazo contratual. As empresas mutuárias apropriam, como despesa operacional, os juros incorridos até a data de encerramento do período-base, efetuando o crédito contábil a favor do credor no exterior. A controvérsia gira em torno da incidência ou não do imposto de renda na data do crédito contábil.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 103-07.602/86 (DOU de 24-05-88) que não há fato gerador do imposto de renda incidente na fonte quando os juros são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação, consoante os prazos ajustados em contrato de empréstimo, que se mantenha inalterado. Para a empresa tomadora do empréstimo, a cada dia transcorrido os juros tornaram-se incorridos, sendo despesa dedutível. Para o credor, os juros não estão disponíveis na forma do art. 43 do CTN. Com isso, o crédito contábil dos juros em data anterior ao vencimento não é fato gerador do imposto.

## **ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE RENDIMENTOS**

A controvérsia da incidência ou não de imposto de renda sobre a correção monetária auferida por pessoas físicas, quando calculada aos mesmos coeficientes da variação do valor da OTN, BTN ou UFIR vem de longa data.

A Receita Federal, através dos PN nºs 398/70 e 164/71, definiu que o valor da correção monetária auferido em razão de contrato firmado entre particulares, ainda que baseada nos índices de atualização do valor nominal da OTN, está equiparado a juros e por esse motivo está sujeito à tributação.

O art. 42 da Lei nº 9.250/95 revogou o art. 26 da Lei nº 8.218/91 onde dispunha que fica isenta do imposto de renda das pessoas físicas a correção monetária de investimentos calculada aos mesmos coeficientes da variação acumulada do INPC, desde que seu pagamento ou crédito ocorra em intervalos não inferiores a 30 dias. Essa revogação parece não alterar o entendimento de que a atualização monetária do rendimento já tributado não sofre nova tributação, salvo se for equiparada à atualização de aplicação financeira.

O art. 65 da Lei nº 9.891/95 equipara aos rendimentos de aplicações financeiras os rendimentos auferidos pela entrega de recursos a pessoa jurídica, sob qualquer forma e a qualquer título, independentemente de ser ou não a fonte pagadora instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central.

O art. 9º da Lei nº 9.718/98 dispõe que as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da CSLL, da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

Aquele dispositivo legal só é aplicável quando a beneficiária da variação monetária for pessoa jurídica, não se aplicando para as pessoas físicas. Isso porque o art. 72 do RIR/99 dispõe que para fins de incidência do imposto, o valor da atualização monetária dos rendimentos acompanha a natureza do principal, ressalvadas as situações específicas previstas neste Decreto.

## ISENÇÃO E IMUNIDADE

O PN nº 193/74 declara que as pessoas jurídicas isentas do imposto de renda são obrigadas a recolher o imposto devido na fonte, nos casos previstos em lei, ainda que tenham assumido o ônus do tributo. Com efeito, o art. 123 do CTN diz que, salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

O imposto de renda na fonte, com raras exceções previstas em lei, é ônus do beneficiário do rendimento. O fato de a pessoa jurídica isenta ou imune assumir, por convenção entre as partes, o ônus do imposto não exime da responsabilidade de seu recolhimento. Assim, se uma instituição de assistência social pagar rendimentos a domiciliados no exterior, deverá recolher o imposto devido na fonte, ainda que contratualmente tenha assumido o ônus do tributo.

O DOU de 01-07-99 publicou a decisão nº 137 da 6ª RF onde diz que os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, relativamente à prestação de serviços, estão sujeitos ao Imposto de Renda na Fonte à alíquota de 25%, independentemente de a fonte pagadora ser pessoa jurídica isenta e ainda que tenha assumido o ônus do imposto.

A Portaria nº 164, de 18-03-88, que, com base no Decreto-lei nº 1.215/72, concedeu isenção do imposto de renda na fonte para as remessas de juros, comissões, descontos e demais encargos devidos a residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de operações de empréstimos, quando o ônus tributário tenha sido assumido por pessoa jurídica de direito público interno, está revogada porque o Decreto-lei foi revogado pelo art. 36, da Lei nº 9.249/95. A revogação expressa ocorreu com a Portaria nº 70/97. A imunidade aplica-se no caso do imposto de renda na remessa de juros ao exterior em razão da compra de bens a prazo porque a lei elege o remetente como contribuinte.

## RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO DO IMPOSTO

A regra geral é a de que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda é da fonte pagadora dos rendimentos ou ganhos de capital (art. 717 do RIR/99). Há várias exceções, mas a que tem causado maiores dúvidas é no pagamento ou crédito de rendimento ou ganho de capital para domiciliado no exterior. O art. 721 do RIR/99 dispõe que compete ao procurador a retenção:

- I - quando se tratar de aluguéis de imóveis pertencentes a residentes no exterior;
- II - quando o procurador não der conhecimento à fonte de que o proprietário do rendimento reside ou é domiciliado no exterior.

Em se tratando de rendimento de aluguel de imóvel pertencente a domiciliado no exterior, a responsabilidade pela retenção e recolhimento é sempre do procurador de residente no exterior. O inquilino não tem nenhuma responsabilidade pelo recolhimento. O ADN nº 12, de 24-04-79, esclarece que ocorrendo a retenção do imposto por desconhecimento do domicílio do beneficiário, considerar-se-á o imposto retido como antecipação do devido na remessa.

Os ganhos de capital auferidos por pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior na alienação de bens ou direitos, de acordo com o art. 685 do RIR/99, estão sujeitos ao imposto de renda na fonte. O art. 18 da Lei nº 9.249/95 dispõe que o ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País.

O § 2º do art. 685 do RIR/99 dispõe que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda é do adquirente do bem. A responsabilidade passa para o procurador se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é domiciliado no exterior.

O art. 719 do RIR/99 dispõe que os honorários profissionais dos despachantes aduaneiros autônomos, relativos à execução dos serviços de desembaraço e despacho de mercadorias importadas e exportadas e em toda e qualquer outra operação do comércio exterior, realizada por qualquer via, inclusive no desembaraço de bagagem de passageiros, serão recolhidos, ressalvado o direito de livre sindicalização, por intermédio da entidade de classe com jurisdição em sua região de trabalho, a qual efetuará a correspondente retenção e o recolhimento do imposto na fonte. No caso de despachante aduaneiro que não seja sindicalizado, compete à pessoa jurídica que efetuar o pagamento dos honorários, a retenção e o recolhimento do imposto devido.

As caixas, associações e organizações sindicais, que interfiram no pagamento de remuneração aos trabalhadores assalariados são responsáveis pelo desconto do imposto na fonte e estão obrigados a prestar às autoridades fiscais todos os esclarecimentos ou informações, como representantes das fontes pagadoras dos rendimentos (art. 720 do RIR/99).

O art. 65 da MP nº 2.158-35/01 dispõe que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda devido pelos trabalhadores portuários avulsos, inclusive os pertencentes à categoria dos “arrumadores”, é do órgão gestor de mão-de-obra do trabalho portuário. O imposto deve ser apurado utilizando a tabela progressiva mensal, tendo como base de cálculo o total do valor pago ao trabalhador, independentemente da quantidade de empresas às quais o beneficiário prestou serviço. O órgão gestor de mão-de-obra fica responsável por fornecer aos beneficiários o “Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte” e apresentar à Secretaria da Receita Federal a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), com as informações relativas aos rendimentos que pagar ou creditar, bem assim do imposto de renda retido na fonte.

## FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO

A fonte pagadora dos rendimentos fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido. O art. 722, parágrafo único do RIR/99 dispõe que tratando-se de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, está dispensada de recolher o imposto, mas estará sujeita à penalidade prevista no art. 957, além dos juros e multa de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido.

No RIR/99, a penalidade aplicável passou a ser a do art. 957, que corresponde à multa de lançamento de ofício. No RIR/80 mandava aplicar somente a multa regulamentar fixa de 97,50 a 292,64 UFIR. No RIR/94, a penalidade passou a ser a do art. 984,

ou seja, multa regulamentar fixa de 97,50 a 292,64 UFIR, além dos juros e multa de mora. No RIR/99, o parágrafo único do art. 722 manda aplicar a penalidade do art. 957, que corresponde à multa de ofício. A alteração não tinha base legal porque a hipótese do art. 722 não se enquadra em nenhum dos incisos do parágrafo único do art. 957.

O art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488, de 2007, dispõe que sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Em inúmeros casos, a fonte retentora fica impedida de reter os tributos porque o beneficiário dos rendimentos ou o contribuinte entrou com medida judicial impeditiva de cobrança. O 2º C.C. tem decidido que é incabível o lançamento de ofício contra o responsável legal pela cobrança de tributo e seu respectivo recolhimento ao Tesouro Nacional, quando aquele se vê impedido de exercer tais atribuições, no momento da ocorrência do fato gerador, por razões a que não deu causa. Recurso a que se dá provimento para declarar a nulidade do lançamento por ilegitimidade do sujeito passivo (ac. nºs 202-11.276/99 e 202-11.249/99 no DOU de 04-11-99).

O art. 55 da MP nº 2.158-35, de 24-08-01, dispõe que o imposto de renda incidente na fonte como antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física ou em relação ao período de apuração da pessoa jurídica, não retido e não recolhido pelos responsáveis tributários por força de liminar em mandado de segurança ou em ação cautelar, de tutela antecipada em ação de outra natureza, ou de decisão de mérito, posteriormente revogadas, sujeitar-se-á ao disposto neste artigo. Os §§ 1º a 3º dispõem:

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa física ou jurídica beneficiária do rendimento ficará sujeita ao pagamento:

- I - de juros de mora, incorridos desde a data do vencimento originário da obrigação;
- II - de multa, de mora ou de ofício, a partir do trigésimo dia subsequente ao da revogação da medida judicial.

§ 2º Os acréscimos referidos no § 1º incidirão sobre imposto não retido nas condições referidas no caput.

§ 3º O disposto neste artigo:

- I - não exclui a incidência do imposto de renda sobre os respectivos rendimentos, na forma estabelecida pela legislação do referido imposto;
- II - aplica-se em relação às ações impetradas a partir de 12 maio de 2001.

O DOU de 20-09-02 publicou o Parecer PGFN/CAT/ Nº 2998, aprovado pelo Ministro da Fazenda, cuja conclusão foi no sentido de que havendo decisão judicial, impeditiva da retenção do tributo pela fonte pagadora, mesmo se tratando de tributação definitiva, a Administração Tributária pode e deve autuar o contribuinte, não só porque tal procedimento encontra fulcro na legalidade tributária nacional, como, também, porque se conforma plenamente aos princípios da moralidade e da razoabilidade.

A CSRF decidiu pelo ac. nº 01-03.661/2001 (DOU de 22-04-03) que “constatada pelo fisco a ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte, a título de antecipação do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, após o término do ano-calendário, incabível a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de Imposto de Renda na Fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento a

título de imposto de renda, se for o caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, o beneficiário do rendimento.” No mesmo sentido a decisão no ac. CSRF/01-03.775/2002 no DOU de 04-07-03 e ac. 01-04.565/2003 no DOU de 12-08-03.

Se a fonte pagadora dos rendimentos não reteve e nem recolheu o imposto de renda na fonte a título de antecipação e o beneficiário do rendimento não incluiu na declaração de ajuste, o lançamento do imposto contra a fonte pagadora é descabida porque o procedimento não dispensa o lançamento contra o beneficiário do rendimento. Isso porque, em razão da tabela progressiva, o lançamento na fonte pagadora não cobra o total do imposto devido.

A fonte pagadora, por exemplo, no dia 31-10-05 deixou de reter o imposto de renda sobre o aluguel pago para pessoa física no valor de R\$ 2.000,00. Se fizer o lançamento contra a fonte pagadora vai cobrar o imposto de R\$ 125,40 (R\$ 2.000,00 x 15% - 174,60). Se a pessoa física beneficiária do aluguel tiver outros rendimentos e estiver na alíquota de 27,5% na declaração de ajuste, o fisco terá que fazer o lançamento de ofício para cobrar a diferença. Com isso, fica sem sentido efetuar o lançamento contra a fonte pagadora após o prazo para apresentação da declaração.

Na década de 70, quando a distribuição de lucros estava sujeita ao imposto de renda na fonte a título de antecipação do devido na declaração, quando o fisco apurava omissão de receitas nas sociedades não anônimas, alguns órgãos da Receita Federal mandavam fazer dois autos de infração, isto é, um contra a fonte pagadora e outro contra o beneficiário dos rendimentos, deduzindo o imposto lançado na fonte. Outros órgãos mandavam fazer um só auto contra o beneficiário do rendimento. Este último critério é o racional.

A 6ª Câmara do 1º C.C. tem dado provimento, por maioria de votos, a inúmeros recursos voluntários de pessoas físicas au tuadas por falta de tributação de rendimentos cujo imposto de renda não foi retido na fonte. No DOU de 10-02-2003 estão publicadas sete ementas de acórdãos. O acerto está com os três conselheiros vencidos. Onde está a vedação legal para cobrar o imposto de renda diretamente do beneficiário de rendimentos?

Esgotado o prazo para entrega da declaração de ajuste anual, não cabe mais à fonte pagadora efetuar a retenção e pagamento de imposto de renda, quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte (Solução de Consulta nº 167 da 6ª RF no DOU de 29-09-03).

A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação. O contribuinte do imposto de renda é o adquirente da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. A responsabilidade atribuída à fonte pagadora tem caráter apenas supletivo, não exonerando o contribuinte (ac. nº 102-45.952/2003 no DOU de 24-09-03).

A CSRF está pacificando o entendimento dizendo que se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos, e se a ação fiscal ocorrer após 31 de dezembro do ano do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. No DOU de 21-02-06 estão publicados sete acórdãos como o de nº 01-05.026/2004.

O 1º C.C. aprovou a Súmula nº 12 (DOU de 27-06-06) dizendo que constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do

beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção. O mais impressionante é que dos 59 votos 12 foram contrários ao enunciado da súmula.

Quando o imposto de renda é de tributação exclusiva na fonte, o 1º C.C. tem dado provimento ao recurso voluntário por erro na identificação do sujeito passivo se o auto de infração foi lavrado contra o beneficiário do rendimento e não contra a fonte pagadora (ac. nº 102-45.789/2002 no DOU de 07-02-03).

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 104-19.264/2003 (DOU de 26-06-03) que “a indicação indevida do sujeito passivo da obrigação tributária resulta na nulidade do auto de infração e, por consequência, insustentável a exigência do crédito tributário nele formalizado. Tratando-se de rendimentos tributados exclusivamente na fonte, o sujeito passivo da obrigação tributária é a fonte pagadora do rendimento”.

O recurso foi provido por unanimidade de votos mas entendemos que a decisão não foi correta. O auto de infração foi lavrado contra a maior entidade de previdência privada. Todas essas entidades tinham ação judicial pendente favorável para não pagar o imposto de renda sobre rendimentos de aplicações financeiras. Se a instituição financeira não reteve o imposto de renda devido na fonte, no ato de pagamento do rendimento, em cumprimento de decisão judicial, a fonte pagadora deixa de ser sujeito passivo daquela obrigação tributária.

O 1º C.C. deu provimento ao recurso de ofício da DRJ em São Paulo pelo ac. nº 102-46.291/2004 (DOU de 17-05-05) dizendo que “o sujeito passivo da obrigação tributária, sobre juros de capital próprio, suspensa em decorrência de medida judicial, é a pessoa jurídica responsável pela retenção do imposto incidente nos termos asentados no § 2º, do art. 9º, da Lei nº 9.249/95. Tão só a lei pode definir o sujeito passivo, nos termos do art. 97, III e 121, do CTN, contribuinte ou responsável.”

O provimento do recurso de ofício foi por maioria de votos. Como a fonte pagadora não tem interesse em propor medida judicial para evitar a retenção do imposto de renda sobre os juros de capital próprio, certamente, a iniciativa foi do beneficiário de rendimento. Nesta hipótese o provimento do recurso de ofício foi incorreto porque a fonte pagadora deixa de ser sujeito passivo ou responsável do imposto não retido em cumprimento de decisão judicial. O imposto só pode ser cobrado do beneficiário do rendimento, seja a título de antecipação (pessoa jurídica) ou como exclusivo na fonte (pessoa física).

## **RENDIMENTOS PAGOS EM DECISÃO JUDICIAL**

O art. 718 do RIR/99 dispõe que o imposto incidente sobre os rendimentos tributáveis pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte, quando for o caso, pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário.

Nos últimos anos houve várias alterações da legislação para definir a responsabilidade pela retenção do imposto de renda na fonte quando o pagamento é decorrente de decisão judicial. Já houve lei que atribuía a responsabilidade pela retenção e recolhimento aos cartórios judiciais, mas que deu pouco resultado e muita discussão porque a União não tem o poder de atribuir obrigações às justiças estaduais.

O art. 718 do RIR/99 não esclarece mas é aplicável somente quando o beneficiário do rendimento for pessoa física como determina a Lei nº 8.541, de 1992. Fica dispensada a soma dos rendimentos pagos no mês para aplicação da tabela progressiva

nos casos de pagamento de juros e indenizações por lucros cessantes, honorários advocatícios e remunerações pela prestação de serviços no caso de processo judicial, tais como serviços de engenheiro, médico, contador, leiloeiro, perito, assistente técnico, avaliador, síndico, testamentário e liquidante.

O ADI nº 7, de 25-03-04, dispõe sobre a retenção do imposto de renda na fonte no pagamento de honorários de perito, em processos judiciais, mas a dúvida permanece porque a pessoa física ou jurídica que suporta o ônus do pagamento terá que efetuar a retenção no momento do depósito judicial, mas o ato normativo diz que a retenção do imposto dar-se-á no momento em que o rendimento se torne disponível para o beneficiário. Entre o mês do depósito e o do seu levantamento poderá transcorrer alguns meses e até mudar de ano-calendário.

As leis são elaboradas sem qualquer estudo e por pessoas sem qualificação. Não tem sentido obrigar as pessoas físicas a efetuarem retenção do imposto de renda na fonte que não seja sobre rendimentos do trabalho com vínculo empregatício.

Na atual sistemática em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento é da pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento do rendimento, o problema surge quando a importância questionada está depositada judicialmente em instituição financeira. Neste caso, a pessoa física ou jurídica que suporta o ônus do pagamento não poderá fazer a retenção porque o levantamento do depósito judicial será feito pelo beneficiário.

O § 3º do art. 718 do RIR/99, que não tem base em lei, dispõe que o imposto incidirá sobre o total dos rendimentos pagos, inclusive o rendimento abonado pela instituição financeira depositária, no caso de o pagamento ser efetuado mediante levantamento de depósito judicial. Esse parágrafo é inócuo porque a pessoa física ou jurídica que suporta o ônus do pagamento não tem acesso ao depósito.

A CSRF decidiu que estando a fonte pagadora impossibilitada de efetuar a retenção do imposto em virtude de decisão judicial trabalhista que determinou o depósito em montante integral, não imputar-lhe responsabilidade, que desloca-se para o contribuinte, beneficiário do rendimento, efetuando-se o lançamento, no caso de procedimento de ofício, em nome deste (ac. nº 01-04.840/2004 no DOU de 16-08-05).

A grande maioria de pagamentos por decisão judicial ocorre nas questões trabalhistas entre empregados e empregadores. A dificuldade da fonte pagadora para reter o imposto de renda é na determinação da base de cálculo. Isso porque a decisão judicial não discrimina os valores por natureza das condenações.

A Lei nº 10.035/00 que altera a Consolidação das Leis do Trabalho veio dar melhor controle na cobrança das contribuições devidas ao INSS, acrescentando o § 3º no art. 832 onde dispõe que as decisões cognitivas ou homologatórias deverão sempre indicar a natureza jurídica das parcelas constantes da condenação ou do acordo homologado. Essa discriminação por natureza das condenações facilita a apuração da base de cálculo do imposto de renda na fonte.

Os arts. 27 e 28 da Lei nº 10.833, de 29-12-03, disciplinaram a retenção do imposto de renda nos pagamentos efetuados em cumprimento de decisão da Justiça Federal e da Justiça do Trabalho. Vide capítulo de Imposto de Renda na Fonte.

A partir de 01-01-04, o imposto de renda retido na fonte sobre valores pagos em cumprimento de decisão judicial, proferida pela Justiça dos Estados e do Distrito Federal, deverá ser recolhido mediante a utilização de código da receita correspondente à natureza do rendimento (ADE nº 5 de 26-01-04).

## INFORME DE RENDIMENTOS E DO IMPOSTO RETIDO

As pessoas físicas ou jurídicas que efetuarem pagamentos com retenção do imposto de renda na fonte, deverão fornecer à pessoa física ou jurídica beneficiária, até o dia 31 de janeiro, documento comprobatório, em duas vias, com indicação da natureza e do montante do pagamento, das deduções e do imposto de renda retido no ano-calendário anterior, quando for o caso (art. 86 da Lei nº 8.981/95).

A IN nº 25, de 18-03-97, fixou o prazo permanente para o fornecimento de comprovante de rendimentos pagos e de retenção do imposto de renda na fonte até o dia 28 de fevereiro do ano subsequente àquele em que ocorreram os pagamentos e a retenção na fonte.

As pessoas físicas ou jurídicas que deixarem de fornecer o documento aos beneficiários, dentro do prazo, ou fornecerem com inexatidão, ficarão sujeitas ao pagamento da multa de R\$ 41,43 por documento. A fonte pagadora que prestar informação falsa sobre rendimentos pagos, deduções ou imposto retido na fonte, ficará sujeita à multa de 300% sobre o valor que for indevidamente utilizável, como redução do imposto de renda a pagar ou aumento do imposto a restituir ou compensar. Na mesma penalidade incorrerá aquele que se beneficiar da informação, sabendo ou devendo saber da sua falsidade.

A fonte pagadora que emitir o documento através de processamento eletrônico de dados poderá adotar *layout* diferente do estabelecido, desde que contenha todas as informações nele previstas, relativamente aos rendimentos pagos, dispensada a assinatura ou chancela mecânica.

Na época da entrega da declaração de renda (DIPJ), as empresas prestadoras de serviços sujeitos à retenção do imposto de renda são obrigadas a fazer verdadeira maratona para conseguirem os informes de retenção do imposto. Mesmo assim, não conseguem a documentação da totalidade do imposto retido porque algumas fontes pagadoras encerraram suas atividades. Além desse fato, as fontes pagadoras cometem erros no preenchimento da DIRF.

Nos cruzamentos entre as informações constantes da DIRF e as da DIPJ da pessoa jurídica prestadora de serviço, as diferenças encontradas são sempre atribuídas a esta, com conseqüente glosa do imposto compensado e aplicação da multa de ofício. O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 104-19.446/2003 (DOU de 27-11-03) o seguinte:

A nota fiscal, comprovante hábil da receita bruta computada na base de cálculo do tributo, também o é do imposto retido, compensável, nela consignado.

Comprovado por documentação hábil a retenção do IR FONTE, como antecipação, e identificadas as fontes pagadoras, incabível sua glosa por falta de comprovação de recolhimento, de exclusiva responsabilidade daquelas, cabendo à administração tributária promover a respectiva cobrança. Recurso provido.

A comprovação da efetiva retenção do tributo, por qualquer meio, é essencial para, na eventual autuação da Receita Federal, o sucesso da defesa na esfera administrativa. A vitória é certa, ainda que a beneficiária dos rendimentos não consiga obter o informe de tributo retido.

## DISPENSA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO

O art. 67 da Lei nº 9.430/96 dispõe que fica dispensada a retenção de imposto de renda, de valor igual ou inferior a R\$ 10,00 incidente na fonte sobre rendimentos que devam integrar a base de cálculo do imposto devido na declaração de ajuste anual. A redação, certamente, causará dúvidas se a dispensa vale para beneficiários pessoas físicas e jurídicas ou somente para pessoas físicas. Melhor se tivesse dito imposto de renda retido a título de antecipação do devido na declaração, exceto o incidente sobre rendimentos e ganhos de aplicações financeiras.

A pessoa física apresenta a declaração de ajuste anual, bem como a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que paga, mensalmente, o imposto calculado por estimativa. A pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido e a tributada pelo lucro real trimestral não tem declaração de ajuste, porque não terá diferença de imposto nem adicional a ser pago na declaração.

O ADN nº 15, de 19-02-97, esclareceu que a dispensa de retenção do imposto de renda de valor igual ou inferior a R\$ 10,00 aplica-se a rendimentos que devam integrar a base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos das pessoas físicas e a base de cálculo do imposto devido pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado. O ato normativo não faz ressalva do imposto de renda incidente sobre rendimentos de aplicações financeiras. A mesma redação consta no art. 724 do RIR/99.

A dispensa de retenção do imposto de renda ocorre quando, em cada importância paga ou creditada para pessoa jurídica, o valor for igual ou inferior a R\$ 10,00, não havendo comando para acumulação e posterior recolhimento, quando ultrapassar o limite (Solução de consulta nº 114 no DOU de 17-10-01).

A Solução de Consulta COSIT nº 161 (DOU de 03-07-14), que tem efeito de ato normativo, definiu que a dispensa de retenção do imposto de renda na fonte, prevista no art. 67 da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se a cada pagamento ou crédito realizado pela pessoa jurídica a outra pessoa jurídica, levando-se em consideração o total pago ou creditado nessa ocasião, ainda que se refira a mais de um documento fiscal.

A Solução de Consulta COSIT nº 159 (DOU de 21-12-16), que tem efeito de ato normativo, diz que a dispensa refere-se ao somatório dos pagamentos ou créditos feitos no mesmo dia, ainda que se refiram a mais de um documento fiscal.

## RECEBIMENTOS DE ÓRGÃOS PÚBLICOS FEDERAIS

O art. 64 da lei nº 9.430/96 dispõe que os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social – COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

O art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003, estendeu as retenções para as empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

A IN nº 1.234, de 2012, alterada pela IN nº 1.244, de 2012, disciplinou a retenção dos tributos a ser feita nos pagamentos. A retenção será efetuada mediante aplicação,

sobre o valor que estiver sendo pago, do percentual constante da coluna 06 da tabela anexa, que corresponde à soma das alíquotas do imposto de renda à alíquota de 15% e das contribuições. Com isso, a retenção não será feita separadamente, tributo por tributo.

A pessoa jurídica beneficiária do pagamento, para efetivo de compensação, determinará o valor da retenção de cada tributo mediante aplicação, sobre o valor da fatura, da alíquota para cada tributo constante das colunas 02, 03, 04 e 05 da tabela anexa, conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado. A soma dos valores de cada tributo deverá coincidir com o valor efetivamente retido.

A IN nº 1.540, de 05-01-15, alterou profundamente a IN nº 1.234 de 2012.

## **RETENÇÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS NA FONTE**

A Solução de Consulta COSIT nº 22 (DOU de 14-11-13) decidiu que na hipótese de retenção indevida de tributos na fonte, cabe ao beneficiário do pagamento ou crédito o direito de pleitear a restituição do indébito. Pode a fonte pagadora pedir a restituição, desde que comprove a devolução da quantia retida ao beneficiário, observada a disciplina própria.

Na retenção indevida de tributos a culpa é sempre da fonte pagadora que, de imediato, deveria fazer a devolução ao beneficiário do rendimento. A Receita Federal leva anos para fazer a restituição e o beneficiário do rendimento não tem como provar o recolhimento indevido quando no mesmo DARF tem retenção de diversos contribuintes.

A legislação do imposto de renda elenca diversas penalidades e outros acréscimos legais a título de multas e juros compensatórios. Algumas penalidades são calculadas proporcionalmente ao valor do imposto, enquanto outras são aplicadas em valores fixos e isoladamente.

## **JUROS E MULTAS DE MORA**

Os tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos a juros de mora e a multa moratória. O STF decidiu no RE 135.193-4-RJ (DJU de 02-04-93) que os juros de mora são regidos pela legislação em vigor nas épocas de incidência próprias. Isso significa que se durante a permanência de débito tiverem três alterações na lei para cálculo dos juros de mora serão aplicados três cálculos no pagamento do débito.

Aquele entendimento do STF, todavia, não é aplicável para tributos administrados pela Receita Federal por causa da forma tumultuada de redigir a legislação. Para os débitos de tributos com fatos geradores ocorridos a partir de 01-01-95, o art. 84 da lei nº 8.981/95 dispõe que serão acrescidos juros de mora equivalentes à taxa média mensal da captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, nunca inferior a 1%. No mês em que o débito for pago, os juros de mora serão de 1% por falta da taxa média dos títulos da União.

A partir de 01-04-95, os juros de mora sobre os débitos com fatos geradores ocorridos a partir de 01-01-95 serão equivalentes à taxa referencial do SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente (art. 13 da lei nº 9.065/95).

O art. 43 da lei nº 9.430/96 dispõe que poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente. O seu parágrafo único diz que sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa referencial SELIC para títulos federais, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês de pagamento. Com isso, os juros de mora passaram a incidir sobre juros de mora. Na legislação anterior não era cabível o auto de infração só de juros ou multa de mora.

O tributo ou contribuição social não pago até a data de seu vencimento, além dos juros de mora, tem incidência da multa de mora. Para os fatos geradores ocorridos até 31-12-96, o art. 84 da lei nº 8.981/95 mandava aplicar a multa de mora nos seguintes percentuais:

- a) 10% quando o pagamento do débito ocorrer no próprio mês do vencimento;
- b) 20% quando o pagamento ocorrer no mês seguinte ao do vencimento;
- c) 30% quando o pagamento ocorrer a partir do segundo mês subsequente ao do vencimento.

O art. 61 da Lei nº 9.430/96 alterou a incidência da multa de mora para os tributos com fatos geradores ocorridos a partir de 01-01-97. A multa de mora passou a incidir à taxa de 0,33% por dia de atraso, com limite máximo de 20%. Essa multa será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo para pagamento do tributo até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

A partir do mês seguinte ao do vencimento do tributo, sobre o valor da multa de mora incidirão juros de mora calculados pela taxa referencial SELIC até o mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento.

Como o limite máximo da multa de mora foi reduzido de 30% para 20% a nova lei é aplicável para os fatos geradores anteriores a 01-01-97, na forma do art. 106 do CTN, porque comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

A multa de mora de 10% ou 20% não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício (art. 950, § 3º, do RIR/99). Essa regra que não tem origem em lei já constava na Portaria nº GB-374, de 23-11-71.

Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou de notificação de lançamento (Portaria nº 370 de 23-12-88 e art. 43 da Lei nº 9.430/96).

Os juros de mora são devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial, dispõe o art. 5º do Decreto-lei nº 1.736/79. Somente o depósito em dinheiro faz cessar a responsabilidade pelos juros de mora (art. 9º, § 4º, da Lei nº 6.830/80).

Igualmente, os juros de mora são devidos durante o período em que o crédito tributário teve sua exigibilidade suspensa por força de impugnação apresentada pelo sujeito passivo, decidiu o 1º C.C., nos Ac. nºs 105-00.630/84 (DOU de 10-01-85) e 101-75.810/85 (DOU de 20-11-87).

A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o imposto (art. 951 do RIR/99). Dispositivo legal dessa natureza incentiva a propositura de mandado de segurança para postergar o pagamento de tributos sabidamente devidos.

A IN nº 77, de 24-07-98, disciplina a aplicação e cobrança dos juros e da multa moratória através de auto de infração que pode ser isoladamente, isto é, o lançamento não abranger o tributo por ter sido anteriormente pago.

O STJ tem decidido que é legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário (REsp 1.129.990-PR, REsp 834.681-MG e Ag Rg no REsp 1.135.688-PR).

**Súmula CARF nº 5 no DOU de 23-12-10:** São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

## JUROS DE MORA PELA TAXA SELIC

A legislação aplicável aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal manda utilizar a taxa de juros equivalentes à taxa SELIC, tanto na cobrança de débitos dos contribuintes como na restituição ou compensação de valores pagos a maior ou indevidamente pelos contribuintes.

Os juros de mora à taxa SELIC, incidentes sobre os créditos tributários da União não pagos até a data do vencimento, estão disciplinados através de vários artigos de leis, consolidados pelo art. 953 do RIR/99. Nos casos de tributos ou contribuições pagos a maior ou indevidamente pelos contribuintes, a incidência de juros à taxa SELIC foi instituída pelo § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95, alterado pelo art. 73 da Lei nº 9.532/97, cuja consolidação encontra-se no art. 896 do RIR/99.

O STJ no REsp 215.881-PR (DJU de 03-04-00) admitiu o incidente de inconstitucionalidade na aplicação da taxa SELIC para cobrança de tributos vencidos, a ser dirimida pela Corte Especial. O DJU de 19-06-00 publicou a decisão que declarou a inconstitucionalidade material e formal do uso da taxa SELIC na cobrança de débitos tributários. Se o STF que dá a última palavra decidir pela inconstitucionalidade da aplicação da taxa SELIC no cálculo de juros moratórios, as conseqüências serão desastrosas para a União. Isso porque os juros pela taxa SELIC são cobrados nos pagamentos de débitos vencidos e em alguns casos, como imposto de renda e CSLL, antes do vencimento.

Nos casos de aplicação da taxa SELIC sobre os tributos no período anterior à data de vencimento, estamos convencidos da inconstitucionalidade por representar aumento de tributo sem lei (art. 150, I, da CF). Isso porque a taxa SELIC é fixada por ato administrativo do Banco Central. A lei fixou o seu uso mas não fixou o seu cálculo.

A aplicação da taxa SELIC sobre os tributos no período após a data de vencimento também poderá ser questionada de inconstitucional porque a exigência da lei para aumentar não se restringe ao principal do tributo mas também aos acessórios como penalidade e juros compensatórios.

O relator do REsp 215.881-PR (DJU de 03-04-00) Ministro Franciulli Netto, em seu voto analisou diversos aspectos relacionados com a inconstitucionalidade na aplicação da taxa SELIC. Um dos pontos argüidos é o de que a taxa SELIC possui natureza remuneratória de capital, não podendo ser utilizada como juros moratórios. Esse argumento não parece ser convincente porque o § 1º do art. 161 do CTN dispõe que se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. Com isso, nada impede que os juros moratórios sejam equivalentes à taxa SELIC, desde que esta seja fixada por lei.

O relator cita também a inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal na ADIn 493-DF quando o Governo Federal elegeu a TR como índice de correção monetária. Esse argumento também não serve porque a TR como juros remuneratórios, a sua variação não depende somente da inflação, ou seja, da perda do poder aquisitivo da moeda brasileira. A TR nunca foi índice de inflação.

O argumento mais forte no voto do relator para aceitar o incidente de inconstitucionalidade do uso da taxa SELIC como juros moratórios no pagamento de tributos é a falta de fixação da taxa através de lei. A lei elegeu a taxa SELIC para cálculo dos juros moratórios mas as taxas mensais são fixadas pelo Banco Central e não por lei.

Isso viola o inciso I do art. 150 da Constituição Federal. O art. 25 do ADCT revogou as delegações de competências para órgãos do Poder Executivo de Competências do Congresso Nacional.

**Juros de mora sobre multa de ofício.** O 1º CC decidiu que não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no art. 161 do CTN sobre a multa de ofício (ac. nº 101-96.523/2008 no DOU DE 11-12-08).

## DENÚNCIA ESPONTÂNEA

O STJ, de longa data, firmou pacífica jurisprudência com o entendimento de que o Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do art. 138 (REsp 16.672-SP no DJU de 04-03-96 e REsp 169.877-SP no DJU de 24-08-98).

Os Conselhos de Contribuintes e a CSRF adotaram a jurisprudência do STJ mas as decisões a favor dos contribuintes têm sido sempre por maioria de votos. Em várias decisões da 1ª Turma da CSRF os votos vencidos chegam a cinco ou seis. A CSRF tem decidido que segundo as diretrizes estabelecidas no art. 138 do CTN sobre o instituto da denúncia espontânea, o pagamento de imposto ou diferença de imposto devido, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, exclui a aplicação de penalidade, compreendida nesse conceito genérico a multa de mora (ac. nº 01-03.330/2001 no DOU de 24-09-01, 01-03.693/2001 no DOU de 22-04-03, 01-04.327/2002 no DOU DE 12-08-03 e 01-03.782/2002 no DOU de 16-06-03).

Os conselheiros vencidos da CSRF tem razão porque o art. 138 do CTN ao dispor que **a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração** está se referindo a responsabilidade por infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções de que trata o art. 137 do CTN. A jurisprudência do STJ foi construída mediante interpretação isolada do art. 138 do CTN, sem considerar os dois artigos anteriores que fazem parte da Seção que cuida da responsabilidade por infrações. A interpretação isolada de um dispositivo legal leva a um resultado falho.

O art. 138 do CTN teve como modelo o art. 2º da Lei nº 4.729, de 14-07-65, expedida um ano antes para combater o crime de sonegação fiscal no início da revolução militar. O art. 1º define os atos considerados crimes de sonegação fiscal e comina as penalidades de detenção. O art. 2º, que foi revogado pela Lei nº 8.383/91, dispunha:

Art. 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

A denúncia espontânea do art. 2º da Lei nº 4.729, de 1965, não tratou da extinção de penalidade pecuniária mas exclusivamente de pena de detenção, assim como o art. 138 do CTN não cuida de penalidade pecuniária. A exclusão da responsabilidade é de infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções de que trata o artigo anterior.

Na denúncia espontânea, acompanhada de parcelamento do débito, o STJ tinha

firmado jurisprudência de que descabe a imposição da multa de mora. A 1ª Seção uniformizou o entendimento no EDiv em REsp nº 152.962–CE no DJU de 04-06-01.

O CTN teve o art. 155-A acrescido pela L.C. nº 104, de 10-01-01, dispondo no seu § 1º que salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. O STJ vinha decidindo que o disposto no § 1º do art. 155-A do CTN não se aplica aos pedidos de parcelamento efetuados em períodos anteriores à vigência da L.C. nº 104, de 2001 (REsp nº 503.230-PB e nº 514.922-PR no DJU de 04-08-03).

O STJ mudou de entendimento a partir do julgamento do REsp nº 284.189-SP (DJU de 26-05-2003). Nos julgamentos do mês de agosto de 2003, o STJ deu provimento aos recursos da Fazenda Nacional dizendo que conforme ficou decidido no julgamento daquele REsp, reavivando-se a orientação expressa na Súmula 208 do extinto TFR – a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea (REsp 537.770-RS e 538.350-PR no DJU de 12-08-03, REsp 514.999-RS no DJU de 19-08-03).

O STJ decidiu no REsp 180.918-SP (DJU de 14-02-00) que o contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso.

O 2º Conselho de Contribuintes decidiu em centenas de processos que na apresentação espontânea da DCTF, fora do prazo, descabe aplicação de multa nos termos do art. 138 do CTN. O 1º C.C. tem decidido que é devida a multa prevista para a entrega fora do prazo da DIRF, quer o contribuinte o faça espontaneamente, quer intimado pela fiscalização, uma vez que não se caracteriza a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, em relação ao descumprimento de obrigações acessórias com prazo fixado em lei para todos os contribuintes obrigados a prestá-los (Ac. nºs 102-29.127/94 no DOU de 14-03-95 e 102-29.287/94 no DOU de 15-03-95).

A 6ª Câmara do 1º C.C. vem decidindo, tanto em relação à declaração de rendimentos como para a DIRF, que não deve ser considerada como denúncia espontânea o cumprimento de obrigações acessórias, após decorrido o prazo legal para ser adimplimento, sendo devida a multa decorrente da impontualidade do contribuinte (Ac. nº 106-08.526/97 no DOU de 08-07-97, 106-08.456/96 no DOU de 04-07-97, 106-08.764/97 e 106-08.866/97 no DOU de 11-07-97).

A CSRF, todavia, negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional decidindo que denunciado espontaneamente ao Fisco o descumprimento de uma obrigação tributária acessória, descabe, nos termos do art. 138 do CTN, a exigência da multa de mora prevista na legislação tributária (Ac. nºs 02-0.379, 02-0.380, 02-0.395, 02-0.396 e 02-0.397 no DOU de 16-07-97).

A CSRF deu provimento aos recursos voluntários dos contribuintes para exonerá-los da multa aplicada por atraso na entrega da declaração de rendimentos. A ementa diz que não há incompatibilidade entre o disposto no art. 88 da Lei nº 8.981/95 e o art. 138 do CNT, que pode e deve ser interpretado em consonância com as diretrizes sobre o instituto da denúncia espontânea estabelecidas pela Lei Complementar (ac. nº 02-0.370/98 no DOU de 15-10-98 e 02-0.369/98 no DOU de 25-06-98).

O STJ decidiu que a entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a DCTF. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato ge-

rador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN (REsp 246.963-PR no DJU de 05-06-00).

Em 1999, a CSRF, tanto da 1ª como da 2ª Câmaras, decidiram, sempre por maioria de votos, que o art. 138 do CTN não se aplica para as responsabilidades acessórias autônomas como a entrega espontânea de declarações de rendimentos ou DCTF após o prazo fixado. Vide os ac. nºs 01-02.775/99 e 01-02.776/99 no DOU de 06-12-00, 02-0.829/99, 02-0.830/99 e 02-0.831/99 no DOU de 12-12-00.

Em 2004, no Diário da Justiça, foram publicadas inúmeras decisões proferidas pelo STJ nos Recursos Especiais pacificando os seguintes entendimentos:

- I - Inaplicável a denúncia espontânea do art. 138 do CTN no caso de entrega com atraso da declaração de rendimentos (REsp nº 285.807-PR e REsp nº 289.598-RS no DJ de 22-11-04).
- II - A simples confissão de dívida acompanhada do pedido de parcelamento do débito não configura denúncia espontânea - Súmula 208/TFR (REsp nº 585.124-PE e nº 639.007-MG no DJ de 06-12-04).
- III - Nas hipóteses em que o contribuinte declara e recolhe com atraso tributos sujeitos a lançamento por homologação, não se aplica o benefício da denúncia espontânea (REsp nº 614.818-RS e nº 572.042-RS no DJ de 06-12-04).

O STJ editou a Súmula nº 360 dispondo que o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

**Parecer PGFN nº 2113/2011 no DOU de 15-12-11.** O Ministro da Fazenda aprovou aquele Parecer que dispensa a apresentação de recursos e a desistência dos já interpostos, com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea.

## MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL AO TRIBUTO

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, alterou novamente o lançamento da multa de ofício, cujas alíquotas são:

- I - de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
- II - de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
  - a) que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;
  - b) que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

O percentual da multa de 75% será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 (fraude e conluio). O percentual da multa de 75% será aumentado para 112,5% nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

- I - prestar esclarecimentos;
- II - apresentar os arquivos ou sistemas de processamento de dados;
- III - apresentar a documentação técnica completa do sistema de processamento de dados.

O art. 47 da Lei nº 9.430/96, com nova redação dada pelo art. 70 da Lei nº 9.532/97, dispõe que a pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. A redação anterior dizia tributos e contribuições já lançados ou declarados. Com isso, não cabe a multa de ofício para os tributos lançados mas não pagos.

O ADN nº 15, de 07-05-99, esclarece que para a imposição dos acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, o pagamento do débito deve ser total, ou seja, o débito não poderá ser parcelado.

Com o ato declaratório, a Receita Federal está firmando o entendimento de que após o vigésimo dia do início da fiscalização, a multa aplicável para os tributos e contribuições declarados mas não pagos nos vencimentos é a de ofício que, no mínimo, é de 75%. Há divergência de entendimento até dentro da própria Receita Federal, se o tributo declarado tem o mesmo efeito jurídico de tributo lançado.

No tributo lançado, a falta de pagamento não enseja aplicação da multa de ofício porque está em condições de inscrevê-lo em dívida ativa para cobrança judicial. O art. 44 da Lei nº 9.430/96 autorizava o lançamento da multa de ofício para tributo lançado mas não pago, por ser absurdo, foi revogado pelo art. 7º da Lei nº 9.716/98.

Se a Receita Federal entende que o tributo declarado e não pago enseja aplicação da multa de ofício terá que ser coerente e firmar entendimento de que tributo declarado na DCTF e não quitado não está em condições para inscrição em dívida ativa. A notificação de lançamento é indispensável. A Receita Federal, todavia, está sendo incoerente quando o tributo declarado na DCTF não é pago porque encaminha-o à inscrição em dívida ativa e cobrança executiva.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 106-10.272/98 (DOU de 21-01-99) que a falta de pagamento nos prazos fixados pela legislação, de tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado por meio da DCTF, está sujeita a procedimento de cobrança, com multa e juros de mora, descabendo na hipótese lançamento de ofício. Vide no mesmo sentido o ac. nº 108-05.346/98 no DOU de 23-11-98 e do 2º C.C. nº 202-10.777/98 no DOU de 17-05-99.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECLARADO EM DCTF** – A operacionalização da cobrança dos valores declarados e não pagos prescinde de lançamento de ofício, sendo a sua declaração bastante para a inscrição em Dívida Ativa da União. 2) Incabível a imposição da multa de ofício sobre os valores declarados e impagos. A cobrança deverá se dar com a imposição da multa moratória e dos juros de mora, forma menos gravosa de exigir o crédito tributário declarado. Medida que diferencia os contribuintes: aquele que se apresenta ao Fisco, através do cumprimento da obrigação acessória (entrega da DCTF), formalizando o crédito tributário, e aquele que se omite, tornando necessária a ação do Fisco para a apuração do crédito tributário devido (ac. 201-

73.302/99 no DOU de 18-05-00 e 201-73.419/99 no DOU de 12-07-00).

Os tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, com fatos geradores ocorridos a partir de 01-01-95, não sofrem atualização monetária no pagamento após as datas de vencimentos. Com isso, a multa de lançamento de ofício também fica congelada. Assim, se o auto de infração for lavrado três anos após a data do débito, mesmo com inflação anual de 20%, a multa de ofício ficará bastante reduzida.

A confusão ocorrerá porque os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou notificação de lançamento (Portaria nº 370 de 23-12-88). Como os juros de mora equivalentes à taxa média de captação do Governo Federal embutem a atualização monetária, a demora na decisão dos processos fiscais administrativos não livra a atualização monetária da multa de ofício por via indireta.

Não remanesce a imposição de multa de lançamento de ofício e de juros de mora sobre a diferença de imposto apurada em ação fiscal quando seu valor é inferior ao do imposto a restituir decorrente de desconto efetuado pela fonte pagadora a título de antecipação do apurado na declaração de rendimentos e a repartição não procedeu à restituição pleiteada, havendo, inclusive, a autoridade julgadora de primeira instância determinado a compensação (Ac. nº 103-11.972/92 no DOU de 18-08-92).

O 1º C.C. decidiu, pelo ac. 108-04.399/97 (DOU de 26-05-98), que não se confundem a pessoa da empresa com as dos sócios quotistas. A imposição da multa qualificada em relação ao IRRF exige a prova de procedimento doloso por parte dos beneficiários do rendimento presumivelmente distribuído.

Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172/66 (CTN), não caberá lançamento de multa de ofício (art. 63 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 70 da MP nº 2.158-35/01).

**Súmula vinculante nº 25 do CARF no DOU de 14-07-10:** A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

**Súmula vinculante nº 34 do CARF no DOU de 14-07-10:** Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

## MULTA DE OFÍCIO ISOLADA

O art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, reduziu de 75% para 50% a multa de ofício isolada, instituída pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável para a pessoa jurídica optante pelo lucro real anual que deixar de efetuar o recolhimento mensal, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL no ano-calendário correspondente, exceto demonstração em balancetes.

O art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, ao dar nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, revogou a multa de ofício isolada, aplicável no caso de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória. Nos

dois casos, a alteração é aplicável retroativamente para os processos não definitivamente julgados na esfera judicial.

O art. 22 da Lei nº 12.844, de 2013, estendeu a redução de 50% da multa isolada ao contribuinte que, notificado do lançamento, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação e de 30% no prazo de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância.

**Falta de pagamento das antecipações mensais.** A jurisprudência do 1º C.C. e da CSRF não é pacífica em relação à multa de lançamento de ofício nos casos em que a pessoa jurídica sujeita ao pagamento das antecipações mensais de IRPJ e CSLL deixa de fazê-lo.

A 7ª Câmara do 1º C.C. tem decidido que aplica-se a multa isolada, prevista no art. 44, I, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96, quando a empresa, sujeita ao recolhimento por estimativa, não efetuar as antecipações obrigatórias, não tendo demonstrado em balanços ou balancetes periódicos que estava dispensada de fazê-lo, ainda que ao final do ano-calendário apure prejuízo fiscal. Vide os ac. nºs. 107-06.866/2002 e 107-06.821/2002 no DOU de 28-02-03 e 107-07.006/2003 no DOU de 07-07-03.

A 3ª Câmara do 1º C.C. tem decidido que encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente. O mesmo ocorre, no caso de ocorrência de prejuízo fiscal no exercício. Revela-se, portanto, improcedente a cominação de multa. Vide os ac. nºs 103-21.253/2003 no DOU de 30-06-03; 103-21.302/2003 no DOU de 24-12-03 e 103-21.492/2004 no DOU de 01-04-04.

No caso de a pessoa jurídica não ter pago as antecipações mensais de IRPJ e CSLL e no balanço anual apurar resultado positivo, a melhor solução é calcular cada parcela não recolhida e pagar só com o acréscimo de juros de mora. Esse procedimento torna indevido o lançamento da multa de ofício isolada.

Quando a pessoa jurídica não paga as antecipações mensais e apura resultado positivo no balanço anual, pagando em quota única o IRPJ e a CSLL, não tem aplicação o art. 138 do CTN por falta de pagamento dos juros de mora.

O 1º C.C. e a CSRF tem decidido que o art. 138 do CTN abriga o pagamento espontâneo de imposto sem imposição de penalidades. Indevida, pois, a multa de ofício resultante da imputação de pagamento da obrigação pela ausência da multa de mora. Vide os ac. nºs CSRF/01-03.116/2000 no DOU de 11-06-01 e 107-07.920/2005 no DOU de 12-07-05.

O procedimento mais absurdo da fiscalização consiste na aplicação de duas multas de ofício sobre a mesma infração fiscal. Assim, por exemplo, quando apura omissão de receita ou dedução indevida de custo ou despesa, o fisco faz o lançamento do IRPJ e da CSLL e aplica a multa de ofício e ainda aplica a multa de ofício isolada por falta de antecipação mensal do tributo sobre a omissão de lucro.

O 1º C.C. tem decidido que não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal. Vide os ac. nºs 101-94.155/2003 no DOU de 13-05-03, 103-21.275/2003 no DOU de 12-08-03 e 106-13.409/2003 no DOU de 19-11-03.

## TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DECLARADOS

O art. 90 da MP nº 2.158-35, de 24-08-01, dispõe que serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

A Receita Federal, com base naquele artigo, efetuou dezenas de milhares de lançamentos de ofício, com a multa também de ofício, sobre diferenças apuradas nas revisões da DCTF em confronto com os valores pagos pelas pessoas jurídicas, na maioria das vezes decorrente de simples erros de fatos no preenchimento da DCTF ou DARF.

A MP nº 75, de 24-10-02, que em seu art. 3º limitava os casos de lançamentos de ofício sobre as diferenças apuradas nas declarações prestadas pelo sujeito passivo (DCTF por exemplo) foi rejeitada pela Câmara dos Deputados.

O art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, na redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 2004, dispõe que o lançamento de ofício de que trata o art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

A partir da Lei nº 10.833, de 2003, o lançamento de ofício com base no art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001, só é possível nas compensações indevidas de tributos e unicamente nas três hipóteses elencadas. O lançamento é somente da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, porque o tributo já está informado na Declaração de Compensação.

A partir da vigência do art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001, o art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996, encontra-se revogado porque o lançamento de ofício ficou restrito para as diferenças apuradas nas declarações prestadas pelo sujeito passivo. Se não houver diferença na declaração prestada (DCTF por exemplo) não cabe lançamento da multa de ofício, ainda que o débito declarado não seja pago no prazo de vinte dias do início da fiscalização. O art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, restringiu mais o lançamento de ofício do art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001, ao limitar para os casos de compensação indevida de tributos.

A DIPJ, atualmente, é enviada para a Receita Federal através da Internet e por esse motivo a sua entrega não constitui em lançamento de IRPJ e CSLL. Se a pessoa jurídica entregar a DIPJ mas não entregar a DCTF ou entregar a DCTF sem informar o IRPJ e a CSLL devidos, o prazo decadencial está correndo porque os dois tributos não estão lançados, não estando em condições para inscrição em dívida ativa e nem para a cobrança executiva.

## REDUÇÕES DA MULTA DE OFÍCIO

Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Receita federal será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais (art. 28 da Lei nº 11.941 de 2009):

- I - 50% no pagamento ou compensação no prazo de 30 dias da notificação;
- II - 40% se requerer o parcelamento no prazo de 30 dias da notificação;
- III - 30% no pagamento ou compensação no prazo de 30 dias da notificação da decisão administrativa de primeira instância;
- IV - 20% se requerer o parcelamento no prazo de 30 dias da notificação da decisão administrativa de primeira instância.

No caso de provimento a recurso de ofício da decisão administrativa de primeira instância aplica-se a redução de 30% no pagamento ou compensação no prazo de 30 dias da notificação e de 20% para parcelamento.

## **INFRAÇÕES SOBRE DIPJ, DIRF, DCTF, DACON E DECLARAÇÃO SIMPLIFICADA**

A Lei nº 10.426, de 24-04-02, que resultou da conversão da MP nº 16/01, alterou a aplicação das multas pela não-apresentação ou apresentação das informações fora dos prazos fixados ou apresentação com incorreções ou omissões. As novas multas que forem mais onerosas que as da legislação anterior serão aplicadas em relação às informações a partir do ano-calendário de 2001. As menos gravosas serão aplicadas retroativamente.

A multa será de 2% ao mês calendário ou fração, calculada sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega ou entrega após o prazo, limitada a 20%.

No caso de falta de entrega ou entrega fora de prazo fixado da DCTF, DIRF ou Declaração do SIMPLES, a multa será de 2% ao mês calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados, limitada a 20%. Será aplicada multa de R\$ 20,00 para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

As multas terão redução de 50% quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício, e de 25% se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. Em qualquer hipótese, a multa mínima será de:

- I - R\$ 200,00 em se tratando de pessoa física, pessoa jurídica inativa e pessoa jurídica optante do SIMPLES;
- II - R\$ 500,00 nos demais casos.

A multa de ofício de 75% do imposto de renda informado na DIPJ que era aplicável na falta de entrega da declaração está extinta por ser incompatível com as condições do § 2º do art. 7º da Lei nº 10.426/02.

O ADI nº 10, de 20-08-02, esclareceu que as multas de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 10.426, de 24-04-02, serão aplicadas retroativamente aos atos ou fatos pretéritos não definitivamente julgados, quando forem mais benéficas ao sujeito passivo. Essa regra encontra-se no art. 106, II, c, da Lei nº 5.172/66 (CTN). Com isso, nos processos em andamento em que são exigidas as multas de lançamento de ofício de 75%, aplicadas por falta de entrega das declarações de rendimentos, serão reduzidas ao máximo de 20% fixado na nova lei.

O art. 19 da Lei nº 11.051, de 2004, ao dar nova redação ao art. 7º da Lei nº

10.426, de 2002, estendeu as penalidades previstas para as infrações com a DCTF, também, para as infrações com a DIRF e o DACON.

## **NÃO PRESTAR INFORMAÇÕES OU ESCLARECIMENTOS**

Os auditores fiscais da Receita Federal dão início à fiscalização externa mediante termo escrito, normalmente solicitando a apresentação, dentro de certo prazo, de documentos, livros e pedidos de esclarecimentos sobre determinados fatos. Os pedidos de informações poderão se repetir durante a fiscalização.

Quando o contribuinte fiscalizado deixa de prestar as informações solicitadas, alguns auditores fiscais têm aplicado a multa de R\$ 538,93 a R\$ 2.694,79 prevista no art. 968 do RIR/99 por não ter cumprido o disposto no art. 928 onde diz que nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal.

O 1º C.C. tem decidido reiteradamente que não cabe a aplicação da multa do art. 968 do RIR/99 ao contribuinte que deixar de prestar informações de suas próprias atividades. A multa deve ser aplicada quando, o contribuinte intimado por escrito pela autoridade administrativa, deixar de prestar ou negar informações de que dispunha com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. Não cabe a aplicação da multa se a repartição o intima na condição de sujeito passivo, com vistas a dar início a ação fiscal. Vide os Ac. nºs 101-85.307/93 e 101-85.308/93 no DOU de 13-04-95 e 102-29.928/95 no DOU de 26-07-95.

O procedimento correto da fiscalização quando o contribuinte sob a ação fiscal não prestar os esclarecimentos solicitados é o de agravar a multa de lançamento de ofício em 50% na forma do art. 959 do RIR/99. Assim, em vez de aplicar a multa de 75% sobre o imposto sonogado será aplicada a de 112,5%.

## **EMPRESA FALIDA, EM CONCORDATA OU LIQUIDAÇÃO EXTRA-JUDICIAL**

O extinto TFR decidiu, reiteradamente, que a multa fiscal, moratória ou punitiva, não é devida pela massa falida, citando as Súmulas 192 e 565 do STF (Ac. nº 126.014-SP no DJU de 01-10-87 e REO 112.849-RS no DJU de 05-11-87). O STJ decidiu no REsp 41.357-SP (DJU de 09-12-96) que na execução fiscal contra massa falida não incidem a multa e honorários de cobrança. O STF – Pleno decidiu, na AR 1316-6-SP (DJU de 07-05-93), que a norma que exclui da falência as multas penais e administrativas, não tem aplicação na concordata, que não sujeita a empresa ao regime de liquidação, razão pela qual o pagamento das ditas penalidades não se reflete senão sobre o próprio concordatário, não alterando os índices fixados para o saldo das contas de seus credores quirografários.

A 1ª T do STJ decidiu no REsp nº 151.324-PR (DJU de 14-09-98) que deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado a lei tributária que definir infrações ou cominar penalidades, podendo ser afastada a incidência de multa fiscal contra empresa em concordata, se, pelo artigo 23, parágrafo único, inciso II da Lei de Falências, é ela afastada da falência. A 2ª T, todavia, decidiu no REsp nº 167.412-SP (DJU de 14-09-98) que a norma legal que exclui da falência as penas pecuniárias não tem

aplicação ao processo de concordata.

A 1ª Seção do STJ, ao julgar os Embargos de Divergência no REsp 181.709-SP (DJU de 26-05-99), decidiu que não é exigível a multa moratória de empresa em concordata. Esse entendimento prevaleceu com o voto desempate do Ministro Presidente, que considerou a concordata como espécie da falência. *Data venia*, parece que o acerto está com os votos vencidos. No DJU de 27-08-01, foi publicada a decisão no REsp 316.505-BA, que seguiu a uniformização da 1ª Seção.

O STJ editou a Súmula nº 250 dispondo que é legítima a cobrança de multa fiscal de empresa em regime de concordata.

A CSRF também decidiu pelo Ac. nº 01-0.187 que a multa de lançamento *ex officio* é exigível de empresas falidas, sobre o imposto apurado em procedimento de ofício. Neste processo foi reformado o Ac. nº 102-17.988/81 do 1º C.C. que decidiu não ser exigível a multa de lançamento de ofício sobre débito fiscal de massa falida.

Descabe a imposição de multa de ofício em procedimento administrativo destinado à prevenção da decadência, se, quando da autuação, o contribuinte se encontra em liquidação extrajudicial, sucedâneo administrativo da falência (ac. nº 104-17.377/00 no DOU de 24-08-00).

A Advocacia-Geral da União expediu a Súmula Administrativa nº 13, de 19-04-02 (DOU de 24-04-02), com o enunciado:

Da decisão judicial que excluir a incidência de multa fiscal sobre a massa falida, não se interporá recurso.

O DOU de 01-01-03 publicou o despacho do Procurador-Geral da Fazenda Nacional dizendo que pode ser dispensada a apresentação de recursos e requerida a desistência dos já interpostos nas ações judiciais com decisões que excluem a incidência da multa fiscal moratória sobre a massa falida, desde que inexistam qualquer outro fundamento relevante. Nesse sentido foi expedido pela PGFN o AD nº 15 de 30-12-02.

Dispensa apresentação de contestação, interposição de recurso e autoriza desistência do já interposto, desde que inexistam outro fundamento relevante, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide multa fiscal, de qualquer natureza, nas falências submetidas ao regime do Decreto-lei nº 7.661, de 1945, e nas liquidações extrajudiciais de instituições financeiras, submetidas ao regime da Lei nº 6.024, de 1974 (AD nº 10, de 07-11-06, da PGFN).

## RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 101-81.716/91 (DOU de 29-10-91) que a multa de lançamento de ofício não se aplica à incorporadora porque sua responsabilidade, nos precisos termos do art. 132 do CTN, cinge-se apenas ao tributo, não se podendo dar interpretação extensiva ao dispositivo para alcançar penalidade, face ao disposto no art. 121, parágrafo único, do mesmo Código. No mesmo sentido o Ac. nº 101-87.851/95 no DOU de 19-10-95 e ac. nº 101-92.926/99 no DOU de 16-02-00.

A CSRF vem, reiteradamente, negando, por maioria de votos, provimento aos recursos da Fazenda Nacional dizendo que a responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional e da lei ordinária (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 5º), restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida. A transferên-

cia de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora (ac. nº 01-04.406/2003 no DOU de 08-08-03 e ac. nº 01-04.183/2002 no DOU de 06-08-03).

A vedação para aplicar a multa de lançamento de ofício para a sucessora por incorporação relativamente às irregularidades praticadas pela sociedade incorporada é meio para planejamento tributário. Uma sociedade, por exemplo, que praticou vultosa omissão de receitas é incorporada por uma empresa do mesmo grupo que poderá ser até recém constituída. A incorporadora e a incorporada ficam livres de qualquer penalidade.

O 1º C.C. decidiu que é cabível a imputação da multa de ofício à incorporadora, quando o controle da incorporadora e da incorporada é exercido pelas mesmas pessoas (ac. nº 103-22.932/2007 no DOU de 08-05-07).

Na situação em que sucedida e sucessora constituem empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, esta última responde pelos créditos tributários constituídos posteriormente à incorporação, inclusive em relação à multa de ofício lançada. Inaplicável, no caso, o princípio de que a pena não pode passar da pessoa do infrator (ac. nº 105-16.618/2007 no DOU de 11-04-08). Vide, também, o ac. nº 107-08.607/2006 e o ac. nº 107-09.282/2008 no DOU de 05-06-08.

## PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO

A Receita Federal não cobra multas moratórias sobre os débitos tributários de órgãos da União, Estados, Distrito Federal e dos Municípios, porque não cabe a imposição de multas moratórias entre pessoas jurídicas de direito público, por inexistir poder de polícia em tais casos. Nesse sentido, têm manifestado o Judiciário e a própria União através do Parecer nº 717-H, de 12-07-68, da Procuradoria-Geral da República.

A Lei nº 9.476/97 dava nova redação ao art. 41 da Lei nº 8.212/91 que trata de seguridade social com a seguinte redação:

Art. 41. O órgão ou a entidade da Administração Pública Federal, Estadual, do Distrito Federal ou municipal, responde pela multa aplicada por infração de dispositivos desta Lei e do seu Regulamento, respondendo regressiva e pessoalmente o servidor que deu causa à penalidade, por culpa ou dolo.

Esse artigo foi vetado e nas razões do veto, publicado no DOU de 24-07-97, está dito: "A Autarquia Previdenciária Federal não deve ter nenhum poder de polícia sobre uma unidade federativa. A igualdade jurídico-política consagrada no art. 18 da Constituição e as relações entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, garantida pela autonomia que a Constituição estabelece impede que a lei federal possa estabelecer poder de polícia administrativa entre uns e outros e a faculdade de aplicar-lhes penalidades pecuniárias autônomas."

A decisão de consulta nº 1 da 6ª RF, publicada no DOU de 27-11-00, diz que há inaplicabilidade de multas entre pessoas jurídicas de direito público. Cabe, entre essas, a exigência de juros e correção monetária, por não se revestirem estes de caráter de penalidade. Como base legal foi citado o Parecer CGR nº L-038/1974.

O DOU de 15-07-2004 publicou o Parecer nº AGU/GV-01/2004 da Advocacia-Geral da União entendendo que os órgãos e/ou autoridades públicas estão sujeitas a

penalidade administrativa correspondente, em caso de mora ou infração, em especial no que respeita à fiscalização do trabalho. Pelo Parecer, estão superados os Pareceres CGR H-313 de 1966, H-717 de 1968, H-782 de 1969 e L-038 de 1974.

## **REPRESENTAÇÃO DIPLOMÁTICA OU CONSULAR ESTRANGEIRA**

A Receita Federal esclareceu que é incabível a aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, a representação diplomática ou consular estrangeira, quando estas praticarem atos de império (ADI nº 13 de 11-11-05).

A embaixada ou o consulado representa território estrangeiro do país da representação. Muitos brasileiros residentes no País são funcionários das representações de vários países. Os rendimentos recebidos são considerados recebidos de fontes do exterior, sujeitos ao carnê-leão. A embaixada ou o consulado não está obrigado a reter o imposto de renda e a entregar a DIRF. A Receita Federal não pode aplicar nenhuma penalidade por esse fato.

O DJU de 30-10-03, pág. 10, publicou a decisão do STF em ação de execução fiscal movida pela União contra o Consulado Geral Americano para cobrar o IPI. No agravo a União alegou que o STJ passou a consolidar seu entendimento no sentido de afastar a imunidade de jurisdição em casos de execução fiscal.

Na decisão que negou provimento ao agravo da União estão transcritos diversos artigos do Decreto nº 61.078, de 1967, que promulgou a Convenção de Viena sobre relações consulares e da Convenção de Viena sobre relações diplomáticas que concedem isenção de tributos.

---

# 51

## OMISSÃO DE RECEITAS DAS PESSOAS JURÍDICAS

---

A partir do período-base de 01-01-96, a tributação da receita omitida foi inteiramente reformulada pelo art. 24 da Lei nº 9.249 de 26-12-95. Os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, com novas redações dadas pelo art. 3º da Lei nº 9.064/95, foram revogados pelo art. 36 da Lei nº 9.249/95. O dispositivo legal em vigor não deve durar muito tempo porque teve mais retrocesso que avanço.

O art. 24 da Lei nº 9.249/95 (art. 288 do RIR/99) dispõe que verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão. O seu § 1º diz que no caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

Se a fiscalização ocorrer após a entrega da declaração de rendimentos do período-base fiscalizado, não haverá dúvida quanto aos cálculos do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro. Se a pessoa jurídica apresentou a declaração pelo lucro presumido, basta aplicar o coeficiente de presunção de lucro, previsto em lei, sobre a receita omitida e aplicar a alíquota do imposto de renda e do adicional, se for o caso, sobre aquele resultado. Assim, se o fisco apurou a omissão de receita de R\$ 100.000 em empresa exclusivamente vendedora de mercadorias, a alíquota do imposto de renda de 15% será aplicada sobre 8% de R\$ 100.000. A alíquota da contribuição social sobre o lucro de 9% será aplicada sobre o resultado de 12% da receita omitida.

Tratando-se de empresa com atividade mista, não sendo possível identificar a atividade que originou a omissão de receita, esta será considerada originada da atividade com percentual mais elevado de presunção de lucro. Assim, se a empresa tem venda de mercadorias e receitas de comissões e efetuou suprimentos de caixa de R\$ 200.000 sem origem comprovada, a tributação como receita omitida daquela importância, para efeito do imposto de renda, será feita mediante aplicação do percentual de 32% para presunção do lucro, ou seja, percentual da atividade de intermediação de negócios.

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o art. 24 da Lei nº 9.249/95 silencia, mas a jurisprudência do 1º C.C. é mansa e pacífica no sentido de que a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro é a própria importância da receita omitida. Isso porque presume-se, até prova em contrá-

rio, que o custo da mercadoria vendida ou do serviço prestado está integralmente computado na apuração do lucro real, ainda que parte da receita tenha sido omitida. A omissão ocorre na receita e não nos custos ou despesas.

A sistemática atual de tributação da receita omitida impossibilita a fiscalização das operações no próprio período-base. No sistema do art. 43 da Lei nº 8.541/92, o valor da receita omitida não compunha a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, sendo considerados definitivos o imposto e a contribuição. Isso está revogado e a partir do período-base de 01-01-96 a receita omitida irá compor o lucro real da declaração e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. Com isso o fisco não poderá lavrar o auto de infração e notificação fiscal da receita omitida antes de ser entregue a declaração de rendimentos.

A possibilidade de fiscalizar a omissão de receita no próprio período-base em curso foi dada pelo art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, com nova redação dada pelo art. 38 da Lei nº 7.450/85, mas as controvérsias eram grandes. O imposto não era exigido, mas era aplicada a multa correspondente à metade da receita omitida. O art. 43 da Lei nº 8.541/92 que tributava a receita omitida em separado e definitivo foi um avanço, mas durou pouco.

A pessoa jurídica que estiver pagando, mensalmente, o imposto calculado por estimativa poderá deduzir, do imposto devido apurado na declaração anual, o valor do imposto exigido e pago no auto de infração. Se não tiver imposto devido em razão de prejuízo fiscal, não somente o imposto mas, também, a multa de ofício e os juros de mora poderão ser compensados posteriormente porque o art. 167 do CTN dispõe que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias.

A receita omitida será computada na base de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP e COFINS. Não há tributação na fonte sobre o lucro considerado distribuído, porque o art. 44 da Lei nº 8.541/92 foi revogado pelo art. 36 da Lei nº 9.249/95. Essa revogação foi para dar isonomia à isenção na distribuição de resultados de que trata o art. 10 da Lei nº 9.249/95. A isenção ou não-incidência aplica-se tanto para as empresas tributadas pelo lucro real como lucro presumido.

A aplicação da multa de lançamento de ofício de 300%, prevista no art. 24, § 3º, da Lei nº 9.249/95, foi revogada pelo art. 88, XXVI, da Lei nº 9.430/96.

A falta de contabilização das receitas operacionais e não operacionais das pessoas jurídicas, conhecida como omissão de receitas, poderá ser detectada por diversos modos. Vejamos as provas de presunção comumente utilizadas pelo fisco federal e estadual.

## **PASSIVO FICTÍCIO**

Passivo fictício, como o próprio nome está a indicar, é o passivo inexistente, ou seja, duplicatas de fornecedores ou contas a pagar já liquidadas mas não baixadas na contabilidade por falta de saldo contábil suficiente na conta Caixa. O dinheiro existiu fisicamente para pagar as contas, mas se os pagamentos fossem contabilizados a conta Caixa ficaria com saldo credor, isto é, denunciaria que houve mais saídas que entradas de dinheiro.

O art. 281 do RIR/99 dispõe que caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses:

- I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;
- II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;
- III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

A 1ª turma da CSRF aprovou o enunciado nº 09 da súmula (DOU de 07-12-10) dizendo que a constatação de existência de passivo não comprovado autoriza o lançamento com base em presunção legal de omissão de receitas somente a partir do ano-calendário de 1997.

A súmula decorreu de equívoco ao interpretar o art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996, onde dispõe que a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

O § 2º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, já dispunha que o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Aquele § 2º veio apenas confirmar a jurisprudência administrativa formada na década de 1960 e 1970 em relação ao passivo fictício. A súmula ao dizer que o lançamento com base em passivo fictício é cabível somente a partir da vigência do art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996, é equívoco. Nos trinta anos anteriores a 1997 foram lavrados milhares de autos de infração, com base no passivo fictício, que foram mantidos no 1º C.C. e CSRF.

A falta de comprovação da existência real de obrigações (duplicatas) registradas no passivo justifica a presunção de omissão de receita (Ac. nº 102-24.961/90 no DOU de 23-07-90). No mesmo sentido vide os Ac. nºs 102-23.926/89 (DOU de 25-05-90), 102-24.782/90 (DOU de 13-07-90) e 102-24.184/89 (DOU de 18-07-90).

Nem sempre a existência, no passivo, de obrigações já pagas representa omissão de receitas. A CSRF, ao dar provimento ao recurso do contribuinte, decidiu, no Ac. nº CSRF/01-0.963/89 (DOU de 06-07-90), que improcede a presunção de omissão de receita se a pendência, no passivo, de obrigações compensa-se com idêntica pendência em conta do ativo. Isso ocorre, por exemplo, quando a empresa comprova que a duplicata quitada existente no passivo foi paga com cheque cujo valor não foi baixado na conta bancária.

As obrigações liquidadas através da emissão de cheques, ainda que a baixa ocorra em período-base subsequente, não configuram omissão no registro de receitas, conforme decidiu o 1º C.C. pelo Ac. nº 101-84.621/93 (DOU de 20-06-94).

O 1º C.C. decidiu que não ocorre a hipótese prevista no art. 281 do RIR/99 quando ficar provado que as obrigações pagas anteriormente ao encerramento do período-base, e baixadas após aquela data, o foi em decorrência de lapso ou em razão do critério adotado pela contribuinte de considerar liquidado o título quando descontado o cheque utilizado para sua liquidação (Ac. nº 101-83.419/92 no DOU de 21-10-92).

É comum a pessoa jurídica ter passivo fictício em dois ou três períodos-base se-

guidos. Nesta hipótese, a tributação do maior passivo fictício de um só período-base estará tributando o passivo fictício dos demais períodos-base por ser irregularidade contábil continuada. Se a pessoa jurídica provar que a mesma duplicata paga permaneceu por dois ou mais balanços, não há dúvida que a tributação só poderá incidir em um só período-base.

O 1º C.C. decidiu, todavia, que não se pode retirar do total tributável, apurado pela fiscalização em um exercício, um valor determinado a pretexto de que o mesmo já fora tributado no ano anterior, tendo em vista que as relações de credores de cada um dos exercícios são independentes, cada uma delas incluindo créditos firmados no respectivo ano-base (Ac. nºs 102-23.452/88, 102-23.453/88 e 102-23.454/88, no DOU de 04-05-89).

O CARF decidiu que a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, ou manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (ac. nº 1804-00.046 no DOU de 25-04-11, 1803-00.733 no DOU de 16-05-11, 1302-00.601 no DOU de 02-09-11 etc.).

**Saldo credor de Caixa.** O CARF tem decidido que a existência de saldo credor de caixa na contabilidade da empresa constitui presunção legal de omissão de receitas, cabendo ao contribuinte a prova em contrário (ac. nºs 1402-00.200 e 1402-00.327 no DOU de 18-05-11).

## VENDA FICTÍCIA

O 1º C.C. decidiu, no Ac. nº 101-79.437/89 (DOU de 05-06-90), que ainda que fosse fictícia a venda registrada a débito de caixa, se o tratamento contábil dado à tal operação não diminuiu matéria tributável do exercício, improcede a pretensão de se recompor a conta caixa para apuração de eventual saldo credor.

O procedimento de escriturar venda fictícia, no final do ano, ou seja, débito de caixa e crédito de venda sem a correspondente emissão de nota fiscal é comum nas empresas onde o contador não acompanha, mês a mês, o fluxo de caixa. A omissão de receita é tanta no decorrer do ano que se não for escriturada a venda fictícia no final do ano, a conta caixa ficará com o saldo credor que indica omissão de receitas.

## SUPRIMENTOS DE CAIXA

Os suprimentos de Caixa cuja origem dos recursos não for devidamente comprovada são tributados como receitas omitidas da própria empresa. Quando a pessoa jurídica paga duplicatas com recursos provenientes de receitas omitidas e contabiliza os pagamentos terá necessidade de contabilizar a entrada de dinheiro na conta Caixa, porque, do contrário, o seu saldo ficaria credor. Essa contabilização, denominada suprimentos de Caixa, poderá ter como contrapartida a conta dos sócios ou capital.

Qualquer que seja a contrapartida dos lançamentos, os suprimentos de Caixa devem ser comprovados com documentação idônea e coincidente em datas e valores.

A simples prova da capacidade financeira do supridor não basta para comprovação dos suprimentos efetuados à pessoa jurídica, assim definiu o PN nº 242/71. A prova da capacidade financeira ou a prova da efetiva entrega dos recursos, isoladamente,

não serve para justificar os suprimentos. O 1º C.C. negou provimento ao recurso no Ac. nº 101-80.088/90 (DOU de 19-09-90), dizendo que a prova da transferência bancária dos recursos dos sócios para a pessoa jurídica é apta a comprovar somente a efetiva entrega, mas não a origem.

A tipicidade da infração representada por suprimentos de caixa não comprovados é do tipo cerrado e só envolve os fornecimentos de numerário por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da empresa. Os suprimentos feitos por pessoas não ligadas à empresa não enquadram na hipótese do art. 282 do RIR/99 (Ac. nº 102-26.489/91 no DOU de 13-10-92).

O 1º C.C. decidiu que a aplicação da presunção de omissão de receita do art. 229 do RIR/94 somente é possível quando o suprimento do caixa é realizado “por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia”. Sendo o supridor estranho ao quadro societário da contribuinte, sociedade limitada, é inviável a aplicação do dispositivo (ac. nº 105-14.800/2004 no DOU de 08-03-06).

O CARF decidiu que inverte-se o ônus da prova quanto à omissão de receitas decorrentes de suprimento de numerário por sócio em virtude de presunção legalmente estabelecida. O suprimento de caixa por numerário proveniente de empréstimo de sócio deverá ser comprovado por documentação hábil e idônea, coincidente com data e valor e deverá estar lastreada na existência de disponibilidade de recursos para o sócio (ac. 1301-00.422 no DOU de 29-07-11, 1802-00.771 no DOU de 20-07-11).

O empréstimo ou aumento de capital em dinheiro, com recursos de origem externa comprovada, deverá ser feito mediante cheque nominal cruzado em favor da pessoa jurídica a fim de evitar que os suprimentos de recursos sejam considerados como receitas omitidas. Não basta, todavia, comprovar somente a efetiva entrega do dinheiro. A comprovação da origem dos recursos supridos significa a necessidade de ser demonstrado que os recursos advenientes dos sócios foram percebidos por estes de fonte estranha à sociedade ou, se da empresa, submetidos a regular contabilização.

Os suprimentos de Caixa efetuados na fase pré-operacional da empresa não são considerados omissões de receitas, conforme ficou decidido no Ac. nº 101-77.043/87 (DOU de 11-03-87) e no Ac. nº 101-77.700/88 (DOU de 23-06-88).

**Súmula CARF nº 95 no DOU de 18-12-13:** A presunção de omissão de receitas caracterizada pelo fornecimento de recursos de caixa à sociedade por administradores, sócios de sociedades de pessoas, ou pelo administrador da companhia, somente é elidida com a demonstração cumulativa da origem e da efetividade da entrega dos recursos.

## INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL

A ausência de comprovação, quer da origem dos recursos utilizados para integralização de capital, quer da efetividade da entrega desses valores à empresa, evidencia desvio de receitas da contabilidade e justifica o lançamento do crédito tributário correspondente, assim decidiu o 1º C.C., pelo Ac. nº 101-78.781/89 (DOU de 12-10-89). No mesmo sentido, vide os Ac. nºs 101-79.892/89 (DOU de 05-06-90), 102-24.469/89 (DOU de 25-06-90), 102-24.229/89 (DOU de 17-07-90) e 105-04.308/90 (DOU de 17-09-90). A comprovação deve ser da origem dos recursos utilizados para

integralização do capital e também da efetiva entrega dos valores. A melhor comprovação da efetiva entrega dos valores é a entrega de cheque nominal depositado na conta bancária da empresa.

A teor do art. 181 do RIR/80, ao contribuinte é transferido, por força de presunção *juris tantum*, o ônus de provar tanto a origem, entendida esta como a forma da obtenção dos recursos, quanto a efetiva entrega dos valores à empresa, tudo através de documentos coincidentes em datas e valores (Ac. nº 108-04.770/97 no DOU de 28-04-98).

Para que seja reputado real, impõe-se a prova hábil e idônea da efetiva entrega e origem do numerário, coincidentes em datas e valores. É irrelevante a capacidade econômica e financeira do sócio, devendo ser demonstrada a efetiva transferência das disponibilidades particulares para o patrimônio da pessoa jurídica, assim como a origem dessas disponibilidades (Ac. nº 105-12.176/98 no DOU de 17-04-98).

A presunção de omissão de receita ensejada pelo aporte de capital pelos sócios, quando não demonstrada a origem e efetiva entrega dos recursos, não se aplica ao caso de integralização feita por sócios que estão ingressando na sociedade, decidiu o 1º C.C. no Ac. nº 101-79.901/90 (DOU de 19-09-90). No mesmo sentido, vide os Ac. nºs 105-4.720/90 (DOU de 07-11-90), 105-4.390/90 e 105-4.407/90 (DOU de 17-09-90) e 102-27.499/92 (DOU de 30-09-93).

O CARF tem decidido que os suprimentos de numerário feitos por sócios, a título de integralização de capital em moeda corrente, quando não comprovada a origem do numerário e a efetividade da entrega, autorizam a presunção de que se originaram de recursos da pessoa jurídica, provenientes de omissão de receitas (ac. 1401-00.393 no DOU de 16-05-11).

## DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS

O DOU tem publicado centenas de acórdãos do CARF dizendo que considera-se, tendo em vista o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presunção legal de omissão de receita a manutenção de depósito bancário cuja origem, muito embora intimado, o contribuinte não comprova (ac. nºs 1802-00.623 e 1202-00.197 no DOU de 14-03-11 e 3301-00.046 no DOU de 16-03-11 etc.) No DOU de 21-10-11 o CARF julgou 34 autos de infração decorrentes de depósitos bancários. As decisões mandam comprovar a origem dos recursos depositados mediante documentação hábil e idônea com datas e valores coincidentes.

A tributação com base nos depósitos bancários é muito utilizada pelo fisco porque é a forma cômoda que não exige pesquisas mas é a mais injusta e absurda. Se a fiscalização intimar cem empresas comerciais ou industriais, que vendem muito com cheques, para comprovar a origem dos depósitos, certamente, 99 não conseguirão comprovar, até mesmo pelas empresas que não sonegam um centavo de receita.

No passado, os depósitos em cheques eram feitos com relação em duas vias contendo números de bancos e cheques e respectivos valores. Com isso sabia-se os cheques de cada depósito. Hoje com o avanço da informática, se fizer um depósito com cinco ou dez cheques, não há possibilidade de saber quais cheques foram depositados, a não ser que todos os cheques sejam copiados e anotados com as respectivas notas fiscais de vendas.

Já teve caso de fiscalização intimar para comprovar a origem de todos os depósi-

tos constantes dos extratos bancários do ano-calendário. Muitos dos depósitos eram em dinheiro. O fisco não teve o trabalho nem de fazer relação de depósitos de maior valor ou suspeitos. A intimação é razoável para justificar depósitos de valores elevados ou suspeitos.

O fisco autuou uma distribuidora de doces em mais de um milhão de reais porque não comprovou a origem dos depósitos bancários. A comprovação era impossível porque cada depósito era de mais de cinco cheques. Mesmo que cada depósito fosse de um cheque, é impossível fazer a relação de cada depósito com a respectiva nota fiscal se todos os cheques não forem copiados e anotados.

Das centenas de processos julgados pelo CARF não há provimento de recurso voluntário, a não ser por irregularidade processual como a falta de prévia intimação para comprovar a origem dos recursos. O julgamento desses processos nas Delegacias de Julgamento e no CARF, também, é cômodo por não exigir pesquisas.

Como a fiscalização ocorre após dois ou três anos do encerramento do ano-calendário, no caso de pessoas físicas, é impossível lembrar os recebimentos de cada cliente dos profissionais liberais como dentistas que recebem centenas ou milhares de cheques durante o ano. Se o somatório de valores dos depósitos bancários for maior que a renda declarada (tributável, isenta e tributação exclusiva na fonte), a diferença é tributável.

O DOU de 02-06-11 publicou três decisões do CARF, sem ementa, como o de nº 2201-00.407, dizendo rejeitar a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, pelo voto de qualidade. Idem dois acórdãos no DOU de 14-03-11 por unanimidade de votos.

A Lei nº 9.311, de 1996, que instituiu a CPMF, no § 3º do seu art. 11 dispunha que a Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.

O art. 1º da Lei nº 10.174, de 2001, deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, passando a dispor que a Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da lei nº 9.430, de 1996, e alterações posteriores.

Em razão daquela alteração, a fiscalização, com base na arrecadação de CPMF informada pelos bancos, passou a intimar os contribuintes a comprovar a origem dos recursos que serviram para os depósitos bancários. Como não há possibilidade de comprovar, como foi comentado no início, foram tributados como omissão de receitas. O pior é que a alteração foi aplicada com efeito retroativo para cinco anos.

O DOU de 28-06-11 publicou quatro acórdãos do CARF, como o de nº 3401-00095, que pelo voto de qualidade, deu provimento ao recurso voluntário vedando a aplicação retroativa da alteração da Lei nº 10.174, de 2001, para os fatos geradores ocorridos até 09-01-01.

O DOU de 14-07-10 publicou a Súmula Vinculante nº 35 do CARF dizendo que o art. 11, § 3º, da Lei 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros, aplica-se retroativamente.

A Súmula aplicou o critério arrecadatório porque a revogação da vedação de utilizar os dados da CPMF para lançar outros tributos não é instituição de novos critérios de apuração ou processos de fiscalização de que trata o § 1º do art. 144 do CTN para aplicação retroativa. Qual a segurança jurídica?

**Súmula vinculante CARF nº 34 no DOU de 14-07-10:** Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

## RECEBIMENTOS COM CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO

O art. 5º da LC nº 105, de 2011, obriga as instituições financeiras a prestarem informações periódicas à administração tributária da União sobre operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, tais como cartões de crédito e débito etc.

A Receita Federal cruza as informações obtidas com as receitas de vendas declaradas pelas empresas. Assim, se na DIPJ da empresa foi declarada a receita de cinco milhões de reais e a instituição financeira informou que durante o ano-calendário passou o valor de seis milhões de reais relativo às operações com cartão de crédito e débito, está provada a omissão de receita de um milhão de reais. A sonegação é muito maior porque teve vendas a vista em dinheiro e cheque.

O absurdo é entender que está ocorrendo quebra de sigilo bancário sem autorização do judiciário, quando o fisco está utilizando informações fornecidas espontaneamente pelas instituições financeiras em cumprimento de lei. A lei é inconstitucional?

## LIQUIDAÇÃO DE DÉBITOS DE SÓCIOS

A origem e a efetiva entrega dos recursos para empresa deverão ser provadas também na liquidação de empréstimos contraídos pelos sócios. A falta de qualquer uma das duas provas constitui omissão de receita. Se as provas fossem dispensáveis, a omissão de receitas era facilmente praticável do seguinte modo: o sócio contrai empréstimo efetivo e devolve ficticiamente. No caixa entra o dinheiro da receita omitida.

A falta de comprovação, mediante documentos hábeis e idôneos, da origem e efetiva entrega de recursos pelos sócios em pagamento de obrigações assumidas perante a empresa, importa em indício que autoriza a presunção de omissão de receita, nos termos do art. 282 do RIR/99, decidiu o 1º C.C. no Ac. nº 101-80.454/90 (DOU de 12-11-90).

## COMPRAS E PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS

O art. 281 do RIR/99 dispõe que a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita. A Lei não esclarece se é aceita a contraprova de que os pagamentos foram efetuados com recursos não decorrentes de omissão de receitas.

Os pagamentos não contabilizados são forte indício de omissão de receita, salvo se a origem externa dos recursos seja comprovada. É pacífico o entendimento do 1º C.C., como o do Ac. nº 105-1.178/85 (DOU de 05-11-86), cuja ementa diz:

Omissão de receitas – Falta de registro de pagamento de notas fiscais de compras e de despesas – Os pagamentos de valores de compra de bens e de despesas, com a utilização de recursos financeiros de origem não comprovada, autorizam a presunção de que tais recursos sejam provenientes de anterior omissão de receitas.

Naquele mesmo sentido, vide os Ac. nºs 103-09.984/90 (DOU de 08-05-90), 102-24.681/89 (DOU de 04-07-90), 105-04.383/90 (DOU de 17-09-90), 101-79.672/90 (DOU de 19-09-90) e 101-80.087/90 (DOU de 26-09-90).

O 1º C.C. decidiu, pelo Ac. nº 102-30.608/96 (DOU de 25-04-96), que uma vez apurada omissão de receita pela falta de contabilização de notas fiscais de compra de combustíveis, é de se exigir o IRPJ sobre o produto obtido da multiplicação do valor da omissão pela margem de lucro oficial, devendo ser reduzido o prejuízo, regularmente apurado e declarado.

Essa decisão, certamente, decorreu de equívoco de enfoque da receita tributável. A decisão está tributando o provável lucro da receita decorrente de compra não contabilizada, na presunção de que a receita também foi omitida. Nem sempre a receita da compra não contabilizada será omitida.

A jurisprudência pacífica do 1º C.C. manda tributar a totalidade do valor da compra não contabilizada por entender que se não foi comprovada a origem dos recursos utilizados no pagamento da compra não contabilizada, houve omissão de receita anterior. Isso significa que está se tributando receita anteriormente omitida no mesmo valor que serviu para pagar a compra não contabilizada. Não fosse assim, não haveria lucro tributável na compra não escriturada de bem do ativo imobilizado ainda em seu poder no momento da fiscalização.

Igual equívoco incorreu o 1º C.C. no Ac. nº 103-16.875/95 (DOU de 10-10-96), ao dar provimento total ao recurso voluntário, dizendo que provado que a pessoa jurídica efetuou pagamentos de despesas e que estes pagamentos não foram contabilizados, cabe aplicar o mesmo entendimento que vem sendo adotado para os lançamentos efetuados com base em omissão de compras, onde se exige que o valor referente às compras omitidas seja considerado como custo, uma vez que igualmente não foi apropriado ao resultado do exercício.

A CSRF decidiu que a falta de contabilização de despesas, autoriza, ainda que de forma relativa, a presunção de que tais despesas foram pagas com recursos à margem da escrituração. Exige-se, para afastá-la, a prova de que os recursos não são originários de receitas omitidas. Inexistindo a prova, prevalece a presunção (Ac. nº 01-1.537/93 no DOU de 13-09-96).

A CSRF também tem decidido reiteradamente que a falta de registro contábil e fiscal de aquisição de mercadorias autoriza a presunção de omissão de receita, em montante correspondente ao custo dessas mercadorias, ressalvada prova em contrário (tributação que se solidifica quando o contribuinte não apresenta prova que descaracteriza a presunção), conforme os Ac. nºs 01-1.046/90 e 01-1.044/90 no DOU de 06-10-94 e 01.1.122/91 no DOU de 18-10-94.

O CARF vem decidindo que a realização de pagamentos com recursos estranhos à escrituração, cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte regularmente intimado, legitima a presunção de omissão de receita (ac. nºs 1803-00.733 e 1803-00.775 no DOU de 16-05-11, 1401-00.469 e 1401-00.452 no DOU de 21-06-11).

Na década de 70 era comum as empresas de transporte coletivo ou de cargas

não escriturarem todos os ônibus ou caminhões para não ficarem com o saldo de caixa credor. Quem trabalhou na fiscalização por longos anos sabe que é impossível apurar as omissões de receitas do dia-a-dia para chegar ao valor das compras de ônibus ou caminhões. O ônus da prova de que os pagamentos foram efetuados com recursos não oriundos de omissões de receitas cabe ao contribuinte e não ao fisco.

## **CONTAGEM DE COMPRAS E VENDAS**

Uma das formas fáceis de comprovar a omissão de receita, em determinadas mercadorias, é a contagem das entradas e saídas e efetuando em seguida a operação: (estoque inicial) + (entradas) - (saídas) = (estoque final). Essa operação é fácil de ser feita com mercadorias de valor elevado tais como bicicletas, televisores, refrigeradores etc.

A contagem numérica de entradas e saídas é feita, respectivamente, pelas notas de compras e de vendas, enquanto os estoques inicial e final são considerados os do livro de inventário. Assim, por exemplo, na contagem de televisores a fiscalização encontrou compras de 350, vendas de 342 e no livro de inventário constam estoques inicial de 26 e final de 29. Nesta hipótese houve omissão de receita da venda de 5 televisores, pois  $26 + 350 - 342 = 34$ .

O art. 41 da Lei nº 9.430/96 dispõe que a omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica. Os §§ 1º e 2º dispõem sobre a apuração da receita omitida, enquanto o § 3º diz que o critério é aplicável também para as empresas comerciais.

## **AUDITORIA DA PRODUÇÃO**

As fiscalizações estaduais em maior intensidade e a federal em menor escala utilizam as compras de matérias-primas para determinar a quantidade da produção industrial. Isso é comum nas padarias, confecções de roupas e outros ramos industriais. Nem sempre os cálculos estimados de produção são corretos ou aproximados da realidade.

O 1º C.C. decidiu que excepcionados aqueles fundados em presunções legais, qualquer outro lançamento tributário que considere ocorrida omissão no registro de receitas, deve repousar em elementos concretos, objetivos, sólidos na sua estruturação. O arbitramento da produção, fundado apenas no consumo de determinada matéria-prima, não se reveste dos elementos essenciais, principalmente quando desprovido da prova que confirme a alegada relação insumo-produto. Recurso conhecido e provido (Ac. nºs 101-86.380/94 no DOU de 12-05-95 e 101-87.419/94 no DOU de 06-06-95).

A acusação de omissão de receita com fundamento em presunção de vendas sem notas, escudado em consumo de matéria-prima secundária, sem diferença quando tomada a matéria-prima essencial, contra laudo do IPT, não dá sustentação à exigência de omissão de receitas para o imposto sobre a renda, ainda mais se baseada em vendas escrituradas (Ac. nº 101-88.012/95 no DOU de 26-02-96).

Não subsiste a presunção de omissão de receita operacional e nem cabe o arbitramento da receita quando constatado faltas e sobras de matérias-primas, no mesmo período-base, especialmente, quando estas faltas e sobras, se compensadas entre si, desaparecem as diferenças em quilogramas e quando não apoiados em

elementos seguros de prova e nem foi demonstrado qualquer indício de omissão de receita ou de inexatidão da declaração de rendimentos apresentada regularmente (Ac. do 1º C.C. nº 101-89.504/96 no DOU de 11-06-96).

O art. 16 da Lei nº 9.779, de 19-01-99, dispõe que compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Com base naquele artigo, a Receita Federal expediu as IN nºs 34, de 23-03-00, e 47, de 28-04-00. A primeira Instrução exige informações periódicas de fabricantes, importadores e distribuidores atacadistas de produtos, tais, como embalagens, rolhas, garrafas, frascos, filmes, papel para cigarros etc., enquanto a segunda Instrução exige informações periódicas dos estabelecimentos industriais de produtos de higiene pessoal, cosméticos e perfumaria.

As informações exigidas, certamente, servirão para auditoria de produção industrial ou de vendas comerciais. O art. 57 da MP nº 2.158-35, de 24-08-01, dispõe que o descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:

- I - R\$ 5.000,00 por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;
- II - 5%, não inferior a R\$ 100,00 do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

Parágrafo único. Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, os valores e o percentual referidos neste artigo serão reduzidos em 70%.

## **QUEBRAS E PERDAS**

O 2º C.C. decidiu pelo Ac. nº 202-04.107/91 (DOU de 17-10-91) que é insustentável a pretensão do fisco quando, havendo discordância quanto aos índices de perda no processo de industrialização, não for matéria submetida ao pronunciamento de órgão técnico, nos termos do art. 344 do RIPI/82. Recurso provido.

## **SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES**

A fiscalização da Receita Federal, normalmente, examina as operações das empresas após decorridos dois ou mais anos. Constatada a prática da subavaliação de estoques, seja de mercadorias, produtos ou matérias-primas, o fisco efetua o lançamento do imposto de renda e acréscimos legais sobre a diferença de avaliação de estoques.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 103-18.109/96 (DOU de 04-02-97) que a subavaliação de estoques deve receber o tratamento de postergação de impostos. O recurso voluntário foi provido. No período-base em que houve subavaliação de estoque, o custo das mercadorias ou dos produtos vendidos foi maior e como consequência o lucro foi menor. No período-base seguinte quando ocorreu a venda daquele estoque subavaliado, o custo foi menor enquanto o lucro foi maior. O lucro menor no período-base anterior ficou

compensado com o lucro maior no período seguinte. Com isso, o imposto pago a maior será compensado com o imposto pago a menor no período-base anterior.

O 1º C.C., todavia, vem decidindo que somente caracteriza postergação do pagamento do imposto devido em determinado exercício a comprovação de seu efetivo recolhimento em exercício posterior (Ac. nº 105-2.609/88 no DOU de 15-08-88 e 108-03.233/96 no DOU de 21-05-97).

## **DIFERENÇA NOS ESTOQUES DE EMBALAGENS**

Comprovado que ocorreu aquisição de rolhas metálicas sem o correspondente – registro nos livros fiscais e contábeis mantidos pela pessoa jurídica, e sendo certo que foram consumidos insumos utilizados na produção de aguardente em quantidade superior ao requerido para o volume declarado, caracterizada está a omissão no registro de receitas (Ac. nº 105-04.718/90, no DOU de 22-02-91).

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 103-12.534/92 (DOU de 12-12-94) que é procedente a tributação por omissão de receitas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque de embalagem que condiciona os produtos objeto do negócio da contribuinte. Vi de no mesmo sentido o Ac. nº 102-27.955/93 no DOU de 07-02-95.

O 1º C.C. decidiu que descabe o lançamento do IRPJ quando embasado somente em diferenças apontadas no estoque de material de embalagem. Estas diferenças deverão ser constatadas através de indícios contidos na escrituração ou por qualquer outro elemento de prova (Ac. nº 108-04.325/97 no DOU de 01-12-97 e 108-04.867/98 no DOU de 26-03-98).

A IN nº 34, de 23-03-00, dispõe que os fabricantes, os importadores e os distribuidores atacadistas dos produtos relacionados no Anexo I deverão apresentar à Receita Federal, semestralmente, as informações constantes do Anexo II. No Anexo I estão diversos tipos de embalagens tais como garrafas, garrafões, frascos, rolhas, tampas, papel para cigarros etc. No Anexo II, as informações referem-se a clientes para os quais foram emitidas as notas fiscais de vendas.

## **PRÁTICA DE PREÇOS DIFERENCIADOS**

A prática de preços diferenciados para faturamento de uma mesma mercadoria em datas coincidentes ou próximas autoriza a convicção da existência de subfaturamento e, por conseqüência, de omissão de receita, quando as vendas a preços mais baixos forem feitas em desacordo com as condições de mercado, decidiu o 1º C.C. no Ac. nº 101-77.162/87 (DOU de 05-06-87).

Em matéria de venda de veículos novos, pelas concessionárias-revendedoras, não se prova que houve subfaturamento pelo simples confronto das notas fiscais de venda com as listas de preços publicadas por revista especializada ou fornecidas pela montadora, conforme decidiu o 1º C.C. no Ac. nº 101-77.662/88 (DOU de 23-06-88).

A omissão de receitas, caracterizada pela prática de preços diferenciados entre veículos do mesmo ano, marca, tipo e código do fabricante, não dispensa a prova de sua ocorrência. Indícios colhidos junto à fiscalizada demandam maior aprofundamento da ação fiscal, no sentido de levar ao julgador a convicção de que o ilícito fiscal está devidamente caracterizado (ac. nº 108-05.114/98 no DOU de 31-08-98).

## RECEITA DECLARADA PARA EFEITO DE LOCAÇÃO

Os aluguéis de contratos de locações de lojas em *shopping center*, normalmente, são baseados em receitas de vendas. Uma das cláusulas diz que o contrato de locação ficará rescindido se a receita mínima fixada não for atingida por tantos meses. Para evitar a rescisão do contrato, a empresa declara receita de venda superior à efetivamente realizada.

O 1º C.C. deu provimento ao recurso no Ac. nº 103-10.394/90 (DOU de 20-11-90) entendendo que simples declaração ao proprietário ou locador de prédio alugado, para atender requisitos mínimos do contrato objetivando a manutenção da locação, pode constituir-se, quando muito, num indício que justifica o aprofundamento das investigações da eventual omissão de receita, não sendo situação suficiente para a consideração da ocorrência do fato imponible pelo imposto de renda.

Pelo Ac. nº 102-24.370/89 (DOU de 25-06-90), todavia, o 1º C.C. decidiu ser válida como comprovante de omissão de receita a comunicação de faturamento feito para fins de cálculo de aluguel. Vide no mesmo sentido o Ac. nº 101-81.165/91 (DOU de 05-06-91).

## RECEITA ARBITRADA POR AMOSTRAGEM

Verificados indícios de omissão de receitas, o fisco poderá arbitrar a base de cálculo dos tributos federais do mês com base na verificação da efetiva receita auferida pelo contribuinte em três dias alternados desse mês, conforme autoriza o art. 6º da Lei nº 8.846, de 21-01-94.

Essa forma de fiscalização já vem sendo utilizada, de longa data, pelas fiscalizações estaduais. Assim, um fiscal controla a receita efetiva de alguns dias de um restaurante, com permanência no estabelecimento. Essa empresa não terá justificção para declarar receita inferior nos demais dias do mês.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 107-05.218/98 (DOU de 24-11-98) que não é lícito ao fisco tributar a diferença encontrada entre a receita bruta declarada pela entidade escolar e a receita obtida através dos demonstrativos contendo o número de alunos matriculados na escola pelo valor das mensalidades, sem apoio em outros elementos confirmatórios do desvio de recursos da empresa (CTN art. 3º C.C. art. 142 e de seu parágrafo único).

O 1º C.C. decidiu que o lançamento, como ato de aplicação do direito, envolve entre outros atributos a caracterização e prova da hipótese prevista em lei, decorrente da descoberta da verdade material por todos os meios admitidos, mas incabível a presunção (não legal) advinda de critérios de médias de ocupação e médias de diárias em estabelecimento hoteleiro, sem qualquer outro elemento a solidificar os valores apurados (ac. 103-20.599/01 no DOU de 01-02-02).

## IMÓVEL CEDIDO AO SÓCIO

O TFR decidiu na Apelação Cível nº 88.063-PR (DJU de 28-05-87) que *“in casu*, restou evidente a omissão de receita, pois a embargante por liberalidade cedeu gratuitamente o uso de imóvel de sua propriedade ao seu sócio majoritário, deixando de auferir receita proveniente dos aluguéis que deixou de cobrar”.

O 1º C.C. também decidiu pelo Ac. nº 101-81.519/91 (DOU de 08-08-91), o seguinte: Valor locativo de imóveis – Constitui omissão de receita o valor de aluguéis que a recorrente deixou de cobrar, pela cessão gratuita de imóveis, feita a outras empresas.

## **PROVA EMPRESTADA**

O lançamento de imposto poderá ser efetuado mediante prova emprestada pelo fisco de outro poder tributante. Assim, por exemplo, a fiscalização estadual do ICMS apurou omissão de receita e efetuou o lançamento de imposto. Se a empresa pagou o tributo lançado é uma confissão de omissão de receita. Nesta hipótese, a Secretaria da Receita Federal poderá lançar o imposto de renda com base no processo fiscal do ICMS.

O 1º C.C. decidiu, todavia, pelo Ac. nº 101-81.537/91 (DOU de 05-06-92) que o fato de haver o contribuinte recolhido crédito tributário exigido pelo fisco estadual, por si só não implica omissão no registro de receitas. Há que se aprofundar nas investigações de molde a caracterizar a matéria tributável.

Ficou decidido também que torna-se emprestada a prova e não o Auto de Infração e/ou Termo de Ocorrência lavrados pelo Fisco Estadual. Torna-se necessário que o fato impositivo caracterizador da omissão de receita detectada na área estadual esteja inequivocamente demonstrada de modo a propiciar ao julgador a convicção de que realmente ocorreu omissão de receita também na área federal (Ac. nºs 102-24.504/89 no DOU de 18-04-91 e 102-25.268/90 no DOU de 29-04-91).

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 108-00.074/93 (DOU de 05-05-97) que é nula a autuação feita com base em auto de infração lavrado pelo Fisco estadual se não vier acompanhada de provas bastantes da infração cometida, de modo a permitir um correto julgamento. O que admite é o empréstimo da prova, não o do auto de infração.

Nem todo processo fiscal do ICMS pago autoriza o lançamento do imposto de renda. O único que autoriza o lançamento do imposto de renda é quando o processo do ICMS apurou omissão de receita. Não autoriza o lançamento por prova emprestada, por exemplo, o processo do ICMS para cobrança de débito escriturado no livro fiscal ou por diferença de alíquota de ICMS. Vide as decisões do 1º C.C. nos seguintes Ac. nºs 101-76.441/86 (DOU de 15-03-88), 101-76.486/86 (DOU de 05-04-88), 105-01.623/86 (DOU de 01-02-88) e 101-76.715/86 (DOU de 12-05-88).

Não procede o lançamento do imposto de renda com base em irregularidades descritas em termo de ocorrência lavrado pelo fisco estadual, quando ausente a prova de que o contribuinte tenha-se conformado com aquelas irregularidades, decidiu o 1º C.C. no Ac. nº 101-78.429/89 (DOU de 11-09-89). No mesmo sentido, o Ac. nº 103-09.118/89 (DOU de 08-09-89).

## **CUSTOS E DESPESAS**

Tratando-se de pessoa jurídica tributada pelo regime de lucro real, o valor sujeito à tributação corresponderá ao valor integral da receita desviada da escrituração, no pressuposto de que os custos e despesas a ela inerentes já se encontravam escriturados (Ac. nº 101-78.772/89 no DOU de 14-02-90). No mesmo sentido vide Ac. nº 105-5.561/91 (DOU de 27-06-91).

A doutrina e a jurisprudência têm conceituado a evasão fiscal como ato praticado com violação de lei, com o intuito de não pagar tributo ou contribuição ou de reduzir o seu montante. É ato praticado com violação de lei porque é posterior à ocorrência do fato gerador do tributo. Na evasão fiscal sempre está presente a figura de simulação ou dissimulação.

A elisão fiscal, por outro lado, é a prática de ato, com total observância de leis, para evitar a ocorrência do fato gerador de tributos. Trata-se de planejamento tributário para economia de tributos.

Na evasão fiscal, como o fato gerador do tributo já ocorreu, essa ocorrência é acobertada com roupagem jurídica simulada ou dissimulada. Uma pessoa física prestou serviços para outra pessoa física e firmou documento de doação recebida em vez de recibo de remuneração por serviços prestados para não pagar o imposto de renda. O imposto é devido porque o fato gerador ocorreu mas houve dissimulação na documentação.

O § 1º do art. 167 do Código Civil dispõe que haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

O parágrafo único do art. 116 do CTN, acrescido pela Lei Complementar nº 104, de 2001, dispõe que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

O disposto naquele parágrafo não é auto-aplicável porque depende de procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. O parágrafo não é aplicável aos casos de elisão fiscal mas tão somente para evasão fiscal. Isso porque, a desconsideração é somente de atos ou negócios jurídicos praticados com dissimulação.

A lei que regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN poderá ser aplicado retroativamente a ato ou fato pretérito porque o parágrafo dispõe exclusivamente sobre as hipóteses de evasão fiscal, não cuidando de casos de elisão fiscal.

O § 1º do art. 144 do CTN dispõe que aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos cri-

térios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

No exemplo dado de pessoa física que prestou serviços para outra pessoa física e firmou documento de doação recebida, em vez de recibo de remuneração por serviços prestados, para não pagar o imposto de renda, a lei regulamentadora poderá ser aplicada retroativamente para desconsiderar o documento de doação por tratar-se de caso de evasão fiscal, ou seja, instituição de novos critérios de apuração do ilícito fiscal.

A lei regulamentadora que dispôr sobre a desconsideração de atos ou negócios jurídicos, caracterizados como elisão fiscal, além da nulidade por contrariar o CTN, não poderá ser aplicada retroativamente porque não está instituindo novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, mas está instituindo novas incidências tributárias. Os arts. 105 e 106 do CTN devem ser respeitados.

Os arts. 13 a 19 da MP nº 66, de 2002, não convertidos em lei, procuraram regulamentar o disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzindo inovações não permitidas. O art. 14 dispunha que são passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor do tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

- I - falta de propósito negocial; ou
- II - abuso de forma.

O art. 14 considerava como indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. Considerava abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

O parágrafo único do art. 116 do CTN só permite desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados com dissimulação, ou seja, casos de evasão fiscal, mas o art. 14 da MP nº 66, de 2002, procurou estender a desconsideração para os atos ou negócios jurídicos praticados pela forma mais complexa ou de forma indireta que são casos de elisão fiscal. A lei ordinária, contrariando a Constituição Federal, procurou modificar a lei complementar.

A aplicação do art. 14 da MP nº 66, de 2002, seria feita exclusivamente pelos critérios e avaliações subjetivas de cada agente fiscalizador para desconsideração de atos e negócios jurídicos, principalmente os efetuados de forma indireta. Então, qual a segurança jurídica dos contribuintes brasileiros? Nenhuma.

Se o art. 14 da MP nº 66, de 2002, tivesse sido convertido em lei, a Receita Federal poderia desconsiderar o caso de elisão fiscal praticada para economia de tributo no seguinte exemplo. O art. 22 da Lei nº 9.249, de 26-12-95, dispõe:

Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular, sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

Com base naquele artigo, a empresa que tem, no seu ativo, imóvel com valor contábil de R\$ 1.000.000,00 mas com valor de mercado de R\$ 5.000.000,00 poderá reduzir o capital social e entregar o imóvel para o sócio por R\$ 1.000.000,00. A pessoa física, ao vender o imóvel, pagará o imposto de renda à alíquota de 15% sobre o ganho de capital. Se o imóvel fosse vendido pela empresa, sobre o ganho teria a incidência do imposto de renda de 15%, adicional de 10% e CSLL de 9%, no total de 34%.

A operação indireta reduz o ônus tributário de 34% para 15%. Trata-se de planejamento tributário ou elisão fiscal realizada mediante operação indireta, com total observância da legislação tributária. A brecha fiscal foi aberta pela própria Receita Federal no projeto que resultou na Lei nº 9.249/95.

Se a Receita Federal quisesse acabar com aquele planejamento fiscal bastaria alterar a redação do art. 22 para dizer que “na extinção da pessoa jurídica, os bens e direitos do ativo que forem entregues ao titular, sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado”. Com essa redação, o planejamento tributário não seria possível porque o art. 22 seria aplicável somente na extinção da pessoa jurídica.

Antes da vigência do art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, a fiscalização da Receita Federal lavrava o auto de infração quando, na extinção da pessoa jurídica por dissolução de sociedade, os bens entregues aos sócios não fossem avaliados aos valores de mercado, caracterizando como distribuição disfarçada de lucros.

As decisões do 1º Conselho de Contribuintes e do Judiciário eram controvertidas, mas na 2ª instância administrativa a partilha do acervo social era considerada como dação em pagamento, na maioria dos julgados. O 1º C.C. decidiu, pelo ac. nº 101-78.508/89 (DOU de 11-09-89), que:

Constituindo a partilha do acervo social entre os acionistas o último ato da sociedade em liquidação, e estando esta sujeita a tributação até a data de sua extinção, a distribuição de bens aos sócios por valor notoriamente inferior ao de mercado configura distribuição disfarçada de lucros.

Se o objetivo do art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, era o de acabar com as controvertidas e principalmente com a injustiça de a dissolução e extinção de sociedade ficarem suspensas por vários anos, a opção de avaliar os bens a valores contábeis deveria ser somente na dissolução da sociedade. A redação atual da lei enseja elisão fiscal para economia de tributos.

A Receita Federal não precisa de leis inconstitucionais ou que contrariam o CTN para combater a elisão fiscal. Em primeiro lugar, a Receita Federal não deve elaborar leis que ensejam elisão fiscal. Em segundo lugar, para cada tipo de elisão fiscal basta um artigo de lei para acabar com o planejamento tributário. Vejamos alguns casos.

## ÁGIO NA EMISSÃO DE AÇÕES

A matriz legal do art. 442 do RIR/99 tem origem no art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977. Nestes últimos vinte e oito anos, certamente, aquele artigo foi utilizado em milhares de operações de venda de participações societárias, com vultosa economia de imposto de renda e CSLL.

O art. 442 dispõe que não serão computados na determinação do lucro real as

importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinados à formação de reservas de capital.

Há várias formas de efetuar operações indiretas para transferência do controle societário da empresa mas que atingem o mesmo objetivo, ou seja, isenção total do imposto de renda sobre o ganho de capital da vendedora e contabilização do investimento pelo valor efetivamente pago pela adquirente.

A empresa adquirente subscreve pequeno capital com grande ágio isento de tributação na empresa emitente de ações. Na empresa vendedora é feita a equivalência patrimonial, já computada a reserva de ágio para aumento de capital com débito da conta de Investimentos e a crédito de resultado isento de tributação.

Alguns dias depois faz cisão ou redução de capital. A empresa vendedora sai com dinheiro e a empresa compradora fica com o controle da empresa cuja atividade tinha interesse. Por esse motivo a operação é conhecida como “casa e separa”.

A operação tornou-se arriscada porque o 1º Conselho de Contribuintes, ultimamente, tem mantido os autos de infração, apesar de não ter capitulação específica na legislação tributária. A desconsideração de atos ou negócios jurídicos de que trata o parágrafo único do art. 116 do CTN não é auto aplicável.

No DOU de 23-02-07 foi publicado o ac. nº 101-95.537/2006 do 1º C. C. cuja ementa diz:

**OPERAÇÃO ÁGIO - SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO - VERDADEIRA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO** - se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.

A tributação como ganho de capital na alienação de participação societária foi mantida por unanimidade de votos. O provimento parcial do recurso voluntário foi somente na redução da multa de ofício de 150% para 75%.

O 1º C. C. decidiu pelo ac. nº 107-08-837/2006 (DOU de 30-08-07) que os negócios jurídicos envolvendo as reorganizações societárias de que tratam os fatos, com subscrição de ações com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao aumento de capital, precedida de pacto simulatório, e sem vivência dos riscos do negócio jurídico, revelam uma verdadeira alienação de participação societária e caracterizam a simulação, nos termos do art. 102, e seu inciso II, do Código Civil de 1916, uma vez que os atos formais são apenas aparentes e diferem do negócio efetivamente praticado. Tais atos não são oponíveis ao fisco, e nessa situação é devido o tributo incidente sobre o ganho de capital obtido com a alienação do investimento.

A multa aplicada de 150% foi reduzida para 75% dizendo que as operações societárias praticadas pela recorrente, desqualificadas pelo FISCO porque imputadas

de dissimuladas (simulação relativa) - porém tidas como possíveis em face de parcela da doutrina e de decisões ainda recentes deste Tribunal, que sustentam tratar-se de negócio jurídico indireto-, pelas suas próprias características, não pode ser considerada como praticadas com evidente intuito de fraude, inclusive porque realizadas com toda publicidade que os atos exigiram.

O 1º C.C. decidiu que as operações estruturadas, realizadas em prazo ínfimo, de aporte de capital com ágio, capitalização e alienação, constituem-se simulação relativa, cujo ato verdadeiro dissimulado foi a alienação das ações. Seu único propósito foi evitar a incidência de ganho de capital (ac. nº 101-96.087/2007 no DOU de 12-03-08). Vide, também, o ac. nº 106-16.531/2007 no DOU de 20-06-08.

O CARF decidiu que a subscrição de novas ações de uma sociedade, com a sua integralização em dinheiro e registro de ágio, para subsequente retirada da sociedade da sócia originária, com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento caracteriza simulação de venda da participação societária (ac. nº 1401-00.155/2010 no DOU de 01-02-11). Idem pelo ac. 1401-00.582 no DOU de 27-03-12.

Alguns consultores ditos “especialistas em planejamento tributário” integralizam o capital subscrito e o ágio com notas promissórias emitidas pelas próprias empresas subscritoras que não são bens mas meras obrigações assumidas. Nesta hipótese o ganho obtido na equivalência patrimonial pela empresa investidora é fictício. A integralização com notas promissórias emitidas por terceiros, pelo valor presente, é aceitável desde que haja liquidação em futuro próximo.

A Receita Federal é a grande culpada na existência de milhares de planejamentos tributários com base no art. 442 do RIR/99, isto é, ágio na subscrição de ações. Bastaria um artigo de lei dispondo que a isenção do imposto de renda e da CSLL sobre o valor do ágio na emissão de ações, ainda que creditado a reserva de capital, ficaria condicionada a que durante o período de dois ou três anos não ocorra redução de capital ou cisão de empresa que resulte na transferência do controle societário da atividade principal ou simplesmente dizer que não ocorra a transferência do controle societário.

## **ÁGIO COM FUNDAMENTO NA RENTABILIDADE FUTURA**

Quando o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, instituiu a avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, o seu art. 20 determinou que o lançamento do ágio na aquisição da participação societária deverá indicar um dos seguintes fundamentos econômicos:

- I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ao custo registrado na contabilidade;
- II - valor da rentabilidade futura da coligada ou controlada;
- III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

A partir da vigência dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, em 01-01-98, de direito continuou existindo os três fundamentos econômicos mas de fato passou a existir apenas o fundamento econômico da rentabilidade futura. O motivo é que o ágio com aquele fundamento econômico, na incorporação da sociedade, transforma-se em despesa dedutível em 1/60 por mês.

Na maioria dos casos trata-se de evasão fiscal porque nada tem de rentabilidade futura. Isso porque a correção monetária das demonstrações financeiras foi extinta a

partir de 1996. Com isso, o valor dos bens do ativo permanente está defasado em razão da inflação. Por causa da valorização real dos imóveis, a diferença entre o valor de mercado e o custo contábil pode chegar a cinco ou dez vezes. A Receita Federal não tem condições de provar as evasões fiscais.

O Jornal Valor de 30-07-08 noticiou que 76 empresas têm R\$ 35,5 bilhões de ágio estocado nos balanços. A notícia diz ainda que só a Perdigão amortizou numa única tacada o ágio das principais aquisições, nada menos do que R\$ 1,5 bilhão. Diz ainda que as companhias abertas aceleraram a amortização do ágio das aquisições para garantir benefício fiscal. Isso porque a CVM deverá mudar o tratamento contábil do ágio a partir de 2009.

A farra do ágio continua. O Jornal Valor de 31-03-08 publicou matéria dizendo que em vez de pagar cerca de R\$ 600 milhões em IRPJ e CSLL em 2007, o banco de investimento UBS Pactual registrou um crédito fiscal de R\$ 904 milhões em seu resultado. Essa virada foi possível por conta de efeitos do ágio de aquisição do Pactual pela UBS.

O Jornal Valor de 18-08-08 noticiou dizendo que a empresa Oi prevê amortizar R\$ 2,7 bilhões em ágio pela compra da Brasil Telecom. Diz ainda que a diferença entre o montante pago e o valor patrimonial da companhia será da ordem de R\$ 9 bilhões.

O Jornal Valor de 05-11-08 noticiou que a associação do Itaú com o Unibanco acarretará nos resultados da Itaú Unibanco Holding, a nova empresa criada, e na Itaúsa, um ganho total de R\$ 10,4 bilhões, originando entre outros motivos pela amortização do ágio gerado na operação. O estranho é uma fusão gerar ágio com fundamento na rentabilidade futura.

O CARF decidiu pelo ac. 1401-00.584 (DOU de 27-03-12) que a ausência de comprovação do fato econômico que justificasse a anterior aquisição de suas ações, pela pessoa jurídica incorporada, com ágio elevado, autoriza considerar desnecessária a correspondente despesa e, por conseguinte, indedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Dois conselheiros davam provimento ao recurso voluntário.

## **COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL NA INCORPORAÇÃO**

A Receita Federal tem lavrado inúmeros autos de infração por suposta simulação nas operações de incorporação de empresas. A legislação do imposto de renda não permite que o prejuízo fiscal acumulado na sociedade incorporada seja compensado na sociedade incorporadora. A mesma vedação é aplicável para a CSLL.

Para não perder o prejuízo fiscal, a empresa deficitária com prejuízo muda de denominação para nome semelhante ao da sociedade rentável a ser incorporada. A alteração do nome é importante porque o nome da sociedade rentável é muito conhecido. O Conselho de Contribuintes não tem aceito a imputação de simulação nessas operações.

Entre inúmeros julgados, o 1º C.C., por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário, pelo ac. nº 101-94.127/2003, no processo em que o fisco imputou a ocorrência de simulação na operação de incorporação. Os fatos ocorreram do seguinte modo:

- I - no dia 27-02-98, uma empresa que fabricava aparelhos de rádio e televisão, desativada com vultoso prejuízo fiscal, alterou sua denominação social para nome semelhante ao da sociedade rentável que seria incorporada;
- II - no dia 30-03-98, a sociedade desativada incorporou a sociedade rentável com nome quase idêntico;
- III - a sociedade incorporadora passou a compensar os prejuízos fiscais.

A fiscalização lavrou o auto de infração por entender que houve simulação nas operações de incorporação, ou seja, os documentos indicam que a sociedade com prejuízo fiscal incorporou a sociedade rentável mas que na realidade a sociedade rentável incorporou a sociedade com prejuízo fiscal e desta forma não seria mais compensáveis os prejuízos fiscais da incorporada como dispõe a lei.

No voto da Conselheira relatora, em diversos trechos, está dito: “Na jurisprudência administrativa não são raros os exemplos que reconheceu não haver óbice a incorporações nessas condições”. “Essencial, pois, para o deslinde da questão, é a caracterização, ou não, da operação como simulada”. “Não restou, assim, caracterizada a declaração enganosa de vontade, essencial na simulação, mas sim, um planejamento tributável, possivelmente enquadrável na hipótese descrita no art. 14 da Medida Provisória nº 66/2002, não vigorante à época e não mais em vigor”.

A brecha para planejamento tributário, visando economia de imposto, poderia ser fechada com um artigo de lei dispondo que, o prejuízo fiscal acumulado na incorporadora não será compensável se esta tiver alterado a sua denominação social, nos últimos dois anos anteriores ao do evento, ou vier a alterá-la nos dois anos subseqüentes. As grandes incorporações de sociedades para compensação de prejuízos fiscais são feitas por empresas com nome comercial importante. Nestes casos, o nome é mais importante do que o valor da economia de tributo.

## TRANSFERÊNCIA DE BENS DE PESSOA JURÍDICA PARA SÓCIOS

A partir da vigência do art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, está proliferando o planejamento tributário com operação de retirada de imóveis ou de participações societárias de pessoas jurídicas para seus sócios ou acionistas, com a única finalidade de pagar menos imposto de renda sobre o ganho de capital na alienação dos bens. A culpa é da Receita Federal que não toma o mínimo cuidado na elaboração de MP ou projetos de lei.

Os jornais tem noticiado que os maiores ganhadores de dinheiro na abertura de capital da BOVESPA foram as pessoas físicas, estando no topo o nome da pessoa que ganhou 60,422 milhões de Reais, em seguida vem R\$ 32,511 milhões, R\$ 23,029 milhões, etc.etc. Muitas dessas pessoas físicas são ligadas a sociedades corretoras de valores mobiliários.

Antes da abertura de capital, a Bolsa de Valores de São Paulo era entidade sem fins lucrativos e todas as corretoras de valores mobiliários eram obrigadas a possuir título da Bolsa para efetuar operações de compra e venda de ações. Isso significa que os títulos da Bolsa eram de propriedade das pessoas jurídicas. Na operação de abertura de capital da BOVESPA, cabe à Receita Federal examinar a apuração do ganho de capital das pessoas físicas ligadas às sociedades corretoras e das próprias corretoras.

**Ganhos de capital nas pessoas físicas.** Muitas das pessoas físicas ligadas a corretoras de valores mobiliários receberam as ações da BOVESPA por transferência

das próprias corretoras. Se as ações foram retiradas da pessoa jurídica pelo valor contábil mediante redução de capital em igual valor, a operação enquadra-se no art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, onde dispõe:

Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

Aquele artigo autoriza a pessoa jurídica, a título de redução de capital, a entregar qualquer bem do seu ativo pelo valor contábil. Assim, a pessoa jurídica precisa vender um imóvel ou uma participação societária cujo valor contábil é de um milhão de reais mas o valor de mercado é de dez milhões de reais. A pessoa jurídica reduz o capital em um milhão de reais e entrega o bem para o sócio.

Se a pessoa jurídica vendesse o bem por dez milhões de reais, sobre o ganho de capital de nove milhões de reais pagaria 15% de imposto de renda, 10% de adicional e 9% de CSLL, no total de 34%, ou R\$ 3.060.000,00. Na pessoa física a alíquota do imposto de renda é de 15%, ou seja, R\$ 1.350.000,00.

Se a corretora de valores reduziu o capital e entregou as ações da BOVESPA pelo valor contábil, a operação por estar autorizado por lei não caracteriza distribuição disfarçada de lucros, qualquer que seja o valor de mercado das ações.

Se a corretora de valores entregou as ações da BOVESPA pelo valor contábil para pessoas físicas ligadas em operação que não seja pela redução de capital, está caracterizada a distribuição disfarçada de lucros na forma do art. 464 do RIR/99. Neste caso, a infração tributária ocorre ainda que a transferência do bem seja feita para o cônjuge ou parentes até o terceiro grau do sócio ou acionista.

Na abertura de capital da BM&F - Bolsa de Mercadorias e Futuros repetiu-se a elisão fiscal com base no art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995. Os noticiários diziam que a BM&F cria novos milionários, citando os nomes de pessoas físicas e respectivos valores, iniciando com 134 milhões de reais, seguidos de 62,8 milhões etc. etc.

A proliferação do planejamento tributário com base no art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, está ocorrendo por culpa exclusiva da Receita Federal. Antes da vigência daquele artigo, a fiscalização da Receita Federal vinha lavrando autos de infração quando, na extinção da pessoa jurídica por dissolução da sociedade, os bens a serem entregues aos sócios não fossem avaliados aos valores de mercado, caracterizando como distribuição disfarçada de lucros. As decisões do 1º Conselho de Contribuintes e do Judiciário eram controvertidas, mas na 2ª instância administrativa a partilha do acervo social na extinção da pessoa Jurídica era considerada como dação em pagamento, na maioria dos julgados.

Os constantes litígios criavam problemas porque as pessoas jurídicas ficavam inativas mas não podiam fazer a extinção nos órgãos de registro por muitos anos até o término dos processos fiscais. Em razão disso surgiu o art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, com redação que fez nascer os planejamentos tributários.

Temos, há anos, sugerido para a Receita Federal alterar a redação daquele artigo. Na edição de 2007 do Livro Imposto de Renda das Empresas escrevemos na página 662 o seguinte:

Se a Receita Federal quisesse acabar com aquele planejamento fiscal bastaria alterar a redação do art. 22 para dizer que “na extinção da pessoa jurídica, os bens

e direitos do ativo que forem entregues ao titular, sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado”. Com essa redação, o planejamento tributário não seria possível porque o art. 22 seria aplicável somente na extinção da pessoa jurídica.

O Jornal Valor de 10-10-08 noticiou dizendo que Eike Batista pagou, em nome próprio, R\$ 654,85 milhões à Receita Federal de imposto de renda referente à venda da IronX, da qual era o acionista controlador, à Anglo American. O noticiário diz que é muito comum o planejamento tributário da devolução de investimento da holding à pessoa física por meio de redução de capital.

## **TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO**

A legislação que regula a tributação das pessoas jurídicas com base no lucro presumido é injusta para umas e meio de planejamento tributário para outras. A distorção está na forma que a Receita Federal promove as alterações na legislação, sempre tendo por objetivo a arrecadação de tributos. A justiça fiscal poderia ser praticada com um só artigo de lei que, ao mesmo tempo, acabaria com todos os planejamentos fiscais através de lucro presumido.

O critério utilizado pela Receita Federal de aumentar o percentual de presunção de lucro presumido das atividades elencadas no inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, prejudica e torna inviável a tributação pelo lucro presumido das atividades com elevado custo ou despesa operacional como ocorre com os escritórios de contabilidade, as que utilizam muito material ou mão de obra. Se a Receita Federal tivesse mais imaginação, um só artigo de lei resolveria.

A atual legislação obrigou muitas empresas, anteriormente tributadas pelo lucro presumido, a mudarem para o lucro real em decorrência da insuportável carga tributária acarretada pelas mudanças sem critérios, nas leis. Ao mesmo tempo, o lucro presumido é opção para planejamentos tributários.

Uma dupla de cantores famosos que faturam até R\$ 48.000.000,00 por ano pagam menos de 15% de tributos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS etc.) com poucos custos porque as despesas de viagens, de hotéis etc. são pagas pelos organizadores das apresentações. O mesmo ocorre com os apresentadores e artistas de televisão. Nestes casos, a Receita Federal poderia até descaracterizar os pagamentos para pessoas jurídicas, sem alteração de lei, porque no eventual litígio trabalhista o Poder Judiciário reconhece a existência de vínculo empregatício pela cláusula de exclusividade nos contratos de trabalho.

A perversidade do sistema tributário brasileiro, incluindo as contribuições ao INSS, estimula cada vez mais a terceirização de serviços para pessoas jurídicas. Assim é que há advogados terceirizados que trabalham nos grandes escritórios de advocacia, auditores terceirizados que trabalham nas empresas de auditoria, médicos terceirizados que só trabalham em único hospital etc, todos com sociedades civis tributadas pelo lucro presumido.

O art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, dispõe que para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer

obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 do Código Civil.

Aquele artigo veio dar certa tranqüilidade para as sociedades de profissionais liberais que têm dezenas de clientes mas que sofriam ameaças de cobrança da contribuição ao INSS sobre os lucros distribuídos sob alegação de serem remunerações de trabalho. Muitas sociedades são constituídas por profissionais que têm contrato de exclusividade com o tomador de serviços como ocorre com os apresentadores e artistas de televisão. Diante do art. 129 a justiça do trabalho vai caracterizar que existe relação de emprego? Se o contrato de exclusividade não caracterizar relação de emprego, todo jogador profissional de futebol pode constituir sua pessoa jurídica.

O Decreto nº 7.574, de 29-09-11, consolidou em regulamento a legislação que cuida do processo de determinação e exigência de créditos tributários da União. Em inúmeros artigos transcreve artigos do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre processo administrativo fiscal, conhecido como PAF e que tem hierarquia de lei.

A exigência do crédito tributário será formalizada mediante notificação de lançamento ou auto de infração. A notificação de lançamento é a forma mais comum para formalizar o crédito tributário relativo ao imposto de renda. Ela tem por base as declarações de rendimentos apresentadas, na maioria das vezes, espontaneamente pelas pessoas físicas e jurídicas.

O auto de infração é decorrente de ação fiscalizadora e sua lavratura ocorre no local de verificação da falta cometida pelo sujeito passivo de obrigação tributária. O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores. A falta de ato escrito por mais de 60 dias que indique o prosseguimento dos trabalhos fiscais faz renascer a espontaneidade.

O prazo de 60 dias não é peremptório no sentido de, se excedido, causar nulidade à ação fiscal, uma vez que é prorrogável tantas vezes quantas necessárias ao término dos trabalhos de fiscalização. A peremptoriedade, se válida, é apenas para o sujeito passivo recuperar o direito à espontaneidade para denunciar as irregularidades, conforme decidiu o 1º C.C. no Ac. nº 101-76.993/87 (DOU de 11-03-87).

**Súmula nº 75 da CSRF não vinculante (DOU de 14-12-12).** O enunciado da súmula diz: a recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a 60 dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo.

## REGIMENTO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

A Portaria nº 203, de 14-05-12, aprovou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal.

## PROCEDIMENTOS DA FISCALIZAÇÃO

O processo administrativo fiscal relativo aos tributos de competência da União e

administrados pela Receita Federal é regido pelo Decreto nº 70.235/72, conhecido como PAF (Processo Administrativo Fiscal), com as alterações posteriores.

A Portaria SRF nº 4.066, de 02-05-07, dispõe sobre a execução de procedimentos fiscais cuja instauração será feita mediante Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F) para início de fiscalização ou no caso de diligência o Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D). Em situações emergenciais, pela possibilidade de subtração de provas, tais como no contrabando, descaminho e outra prática de infração, o Agente Fiscal poderá iniciar o procedimento fiscal sem prévio porte de MPF.

O art. 906 do RIR/99 dispõe que em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. Com base nesse artigo, a DRJ de Fortaleza anulou o lançamento e o 1º C.C. confirmou a nulidade (ac. nº 107-07.258/2003 no DOU de 22-09-03).

O 1º C.C. decidiu que o Mandado de Procedimento Fiscal, por traduzir ordem escrita cujo objeto é disciplinar a atuação ordinária da fiscalização, não dispensa nem afasta a necessidade de emissão da “ordem escrita” de que cuida a regra jurídica em comento (ac. nº 101-94.262/2003 no DOU de 22-09-03).

Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado. Recurso de ofício a que se nega provimento (ac. nº 101-94.116, de 27-02-03, do 1º C.C.) A Delegacia de Julgamento em Florianópolis anulou o processo e recorreu de ofício.

A Portaria nº 666, de 24-04-08, alterada pela Portaria nº 2.324, de 2010, dispõe sobre a formalização de processos de tributos federais.

**Regime Especial de Fiscalização.** A IN nº 979, de 2009, instituiu o Regime Especial de Fiscalização, de que trata o art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável aos sujeitos passivos da obrigação tributária nos seguintes casos:

- I - embarço à fiscalização;
- II - resistência à fiscalização;
- III - incidência em conduta que enseje representação criminal nos termos da legislação tributária;
- IV - realização de operações sujeitas à incidência tributária, sem inscrição no CNPJ ou CPF;
- V - prática reiterada de infração à legislação tributária;
- VI - comercialização de mercadorias com evidências de contrabando ou descaminho;
- VII - evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas.

**Acompanhamento diferenciado de contribuintes.** A Receita Federal expediu a Portaria nº 641, de 11-05-15, dispondo sobre o acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes.

A Portaria SRF nº 1.713, de 22-12-16, estabeleceu parâmetros para acompanhamento econômico-tributário diferenciado em 2017 para pessoas físicas, enquanto a Portaria SRF nº 1.714, de 22-12-16, estabeleceu parâmetros para pessoas jurídicas.

**Existência de ato declaratório do PGFN.** O art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, dispõe que fica a PGFN autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do STF, ou do STJ, sejam objeto de ato declaratório, aprovado pelo Ministro da Fazenda.

Na existência daquele ato declaratório, a fiscalização não pode constituir o crédito tributário porque a Fazenda Nacional sempre sairá vencedora. Se o lançamento do tributo for efetuado, o contribuinte pode propor ação anulatória. Como não há contestação e recurso da Fazenda Nacional, a vitória do contribuinte é certa com direito à honorário de sucumbência.

**Reconhecimento de firma na procuração.** A Portaria SRF nº 1.880, de 24-12-13, dispensa o reconhecimento de firma na procuração junto à Receita Federal, exceto quando:

- I - houver dúvida quanto à autenticidade da procuração;
- II - existir imposição legal.

## MOVIMENTAÇÃO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS

A Portaria SRF nº 1.769, de 12-06-05, dispõe sobre a movimentação de processos administrativos referentes a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, desde a constituição de crédito tributário até a decisão final administrativa.

A Portaria prevê, com minúcia, todos os casos possíveis de ocorrer, tais como impugnação ou recurso parcial, provimento parcial de impugnação, com ou sem recurso de ofício, desdobramento de processo etc. etc.

## LANÇAMENTO E AVISO DE COBRANÇA

A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 2009).

O art. 11 do Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe que a notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do notificado;
- II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
- III - a disposição legal infringida, se for o caso;
- IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

A Receita Federal expediu a IN nº 54, de 13-06-97, que declarava a nulidade do lançamento feito em desacordo com o disposto no seu art. 5º. Entre as informações

desse artigo estava o nome, cargo e matrícula da autoridade responsável pela notificação. Essa Instrução foi substituída pela de nº 94, de 24-12-97, que não faz menção ao art. 11 do Decreto nº 70.235/72 (PAF) mas manda inserir na notificação de lançamento, como informação obrigatória sob pena de nulidade, o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFRF autuante.

A IN nº 94/97 dispõe que será declarada a nulidade do lançamento que houver sido constituído em desacordo com o disposto em seu art. 5º. Com isso, todos os lançamentos emitidos eletronicamente pela Receita Federal, até 31-12-97, são nulos porque não continham o nome, cargo e a matrícula do funcionário responsável pela notificação. A nulidade poderá ser levantada em qualquer fase do processo, inclusive de ofício.

A IN nº 94/97 exigirá muita mão-de-obra da fiscalização porque todas as declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas, retidas em malhas por irregularidade, serão obrigatoriamente distribuídas para exame, a AFRF. Com isso, deixam de existir lançamentos emitidos eletronicamente para serem encaminhados através de correio.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 104-13.396/96 (DOU de 04-04-97) que o simples aviso de cobrança, ainda que concretizado em DARF, não preenche quaisquer das formalidades essenciais, a que se reporta o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, para a constituição e exigência de crédito tributário em favor da União.

Não havendo nos autos a notificação do lançamento, nem auto de infração, mas mera intimação sem os requisitos inerentes ao lançamento, não se inaugura o procedimento administrativo, devendo todos os atos ser considerados nulos (ac. nº 108-06.157/00 no DOU de 23-10-00).

**Revisão das declarações de pessoas físicas.** Na revisão das declarações de renda das pessoas físicas o pedido de esclarecimento foi praticamente abolido. No confronto entre a DIRF ou DIMOB e a declaração de renda, a fiscalização faz o lançamento do imposto, multa e juros de mora, sem qualquer pedido de esclarecimento, ainda que o equívoco tenha sido cometido pela pessoa jurídica no preenchimento da DIRF ou DIMOB.

No caso de lançamentos de ofício decorrentes de revisão interna das declarações de rendimentos de pessoas físicas, a Receita Federal criou, sem base em lei, uma instância administrativa na própria Delegacia da Administração Tributária com o nome de SRL (Solicitação de Retificação de Lançamento).

Com base naquele instrumento, a apreciação da contestação do lançamento é feita no próprio órgão que efetuou a constituição do crédito tributário. Por lei a competência é da Delegacia de Julgamento. Com isso, o pedido de esclarecimento foi substituído pelo lançamento. A criação de instância administrativa sem previsão legal não é contestada porque não prejudica o contribuinte.

A substituição do pedido de esclarecimentos pelo lançamento é injusto para a maioria dos contribuintes que não tem obrigação de saber elaborar uma contestação fiscal. Por mais simples que seja a defesa por SRL o profissional da área vai cobrar remuneração para preencher o SRL.

**Súmula vinculante nº 21 do CARF no DOU de 14-07-10:** É nula, por vício formal, a notificação de lançamento que não contenha a identificação da autoridade que a expediu.

## **INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS**

O art. 844 do RIR/99 dispõe que o processo de lançamento de ofício será iniciado por despacho mandando intimar o interessado para, no prazo de 20 dias, prestar esclarecimentos, quando necessários, ou para efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, no prazo de 30 dias.

No passado, o pedido de esclarecimentos foi muito utilizado mas que foi abandonado. O pedido de esclarecimentos evita a formação de processos fiscais desnecessários. Só como exemplo, uma empresa recebeu em 2008 trinta despachos decisórios da não homologação de compensação de tributos feita através de PER/DCOMP.

A empresa em questão tem como atividade a construção civil, principalmente de obras públicas, com 100% de materiais empregados na obra por sua conta. Como as soluções de consultas da Receita Federal firmaram entendimento pela aplicação do percentual de 8% na apuração do lucro presumido, a empresa que aplicava o percentual de 32% apresentou consulta para a Receita Federal, cuja decisão mandou aplicar o percentual de 8%.

Com amparo na Solução de Consulta, a empresa retificou as DIPJ dos anos-calendário anteriores e apresentou as PER/DCOMP de compensação do imposto de renda pago a maior com outros tributos. A surpresa é que nos despachos decisórios da não homologação das compensações não foram examinadas as DIPJ retificadoras.

A Delegacia de Julgamento recebeu trinta manifestações de inconformidade pela não compensação. Os processos terão que voltar, em diligência, para a Delegacia da Administração para juntada das DIPJ retificadoras. O pedido de esclarecimento evitaria isso. Milhares de despachos decisórios da não homologação de compensações, certamente, estão ocorrendo indevidamente em todo o País.

Neste ano de 2008, a Delegacia de Julgamento em São Paulo julgou uma impugnação apresentada em 1998, portanto há dez anos. Se a Delegacia da Administração Tributária fizesse uso de pedido de esclarecimentos, certamente, a Delegacia de Julgamento receberia menos processos e as decisões seriam em menor prazo.

## **ATOS E TERMOS PROCESSUAIS EM FORMA ELETRÔNICA**

O Decreto nº 8.853, de 22-09-16, introduziu os atos e termos processuais em forma digital. O lançamento de ofício ou a notificação de lançamento de tributos federais poderão ser efetuados em forma digital no domicílio eletrônico do sujeito passivo, dispensando a notificação pessoal ou por correio.

Como a intimação é considerada feita quinze dias do registro eletrônico, para não perder os prazos para impugnação ou recurso, é necessário a consulta no domicílio eletrônico de dez em dez dias. Nos lançamentos de imposto de renda das pessoas físicas por meio eletrônico vai gerar muita intempestividade de impugnação ou recurso.

A Portaria nº 527, de 09-11-10, dispõe sobre a elaboração e o encaminhamento de atos e termos processuais em forma eletrônica, inclusive impugnação e recurso administrativo. A Portaria regula as intimações por meio eletrônico com prova de recebimento. Não há data fixada para os procedimentos tornarem-se obrigatórios.

A Portaria nº 259, de 13-03-06, alterada pela IN nº 574, de 2009, dispõe sobre a

prática de atos e termos processuais, de forma eletrônica, no âmbito da Receita Federal. A impugnação, o recurso e os demais atos e termos processuais serão enviados eletronicamente à SRF por meio do Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte e deverão ser assinados mediante utilização de certificado digital. O recibo de comprovação do envio dos documentos será fornecido pela Receita Federal com aposição de assinatura digital.

A intimação por meio eletrônico, com prova de recebimento, poderá ser utilizada pela Receita Federal, por exemplo, para aplicar penalidade pela entrega de declaração após o prazo estabelecido na legislação. O art. 5º prevê a hipótese de intimação por meio de edital eletrônico publicado no endereço da administração tributária na Internet. Neste caso, dificilmente, o sujeito passivo tomará conhecimento da intimação.

A Portaria SRF nº 1.674, de 02-12-16, estabeleceu critérios de digitalização e eliminação dos atos, termos e documentos dos processos administrativos fiscais.

## DA INTIMAÇÃO E CITAÇÃO

O art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), dispõe sobre a forma de efetuar as intimações aos sujeitos passivos das obrigações tributárias. A intimação poderá ser feita pessoalmente, por via postal, telegráfica ou por outro meio. O art. 113 da Lei nº 11.196, de 2005, acrescentou outros meios de intimação como por meio eletrônico com prova de recebimento, edital e publicação em imprensa oficial local.

A nova redação do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, dada pela Lei nº 12.844, de 2013, considera-se feita a intimação por meio eletrônico:

- I - 15 dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo;
- II - na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto no inciso I; ou
- III - na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

O art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, após as alterações introduzidas pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 1997, art. 113 da Lei nº 11.196, 2005, e art. 25 da Lei nº 11.941, de 2009, tem a seguinte redação:

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

- I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;
- II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;
- III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:
  - a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou
  - b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo

ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado:

- I - no endereço da administração tributária na Internet;
- II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou
- III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local.

§ 2º Considera-se feita a intimação:

- I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;
- II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, 15 dias após a data da expedição da intimação;
- III - se por meio eletrônico, 15 dias contados da data registrada:
  - a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou
  - b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo;
- IV - 15 dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado.

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

- I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e
- II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresse consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção.

§ 6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária.

Tanto na redação anterior como na atual do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, a intimação por edital publicado no Diário Oficial ou em dependência do órgão encarregado da intimação ou por Internet sem prova de recebimento só pode ser utilizada quando resultarem improfícios outros meios. Não há ordem de preferência somente para a intimação pessoal, via postal, telegráfica ou meio eletrônico com prova de recebimento. A intimação por edital publicado no Diário Oficial encontra-se no § 1º e não no caput do art. 23. Em qualquer processo, inclusive na exclusão do REFIS ou do SIMPLES, a intimação feita por Diário Oficial ou pela Internet no endereço da administração tributária é nula se o domicílio fiscal do contribuinte é conhecido. A tramitação de qualquer processo administrativo envolvendo tributos federais terá que obedecer o Processo Administrativo Fiscal baixado com o Decreto nº 70.235, de 1972, inclusive o processo de exclusão do REFIS.

No DOU são publicadas milhares de exclusões de parcelamento pelo REFIS e PAES. São Publicadas, também, as exclusões do SIMPLES. No DOU de 17-04-06 estão publicados quatro Atos Declaratórios Executivos excluindo empresas do SIMPLES. O de nº 42 da DRF em Recife, por exemplo, diz que o contribuinte poderá,

dentro do prazo de trinta dias contados a partir da data de publicação deste Ato, manifestar sua inconformidade, por escrito, ao Delegado da Receita Federal em Recife, nos termos do processo tributário administrativo, disciplinado pelo Decreto nº 70.235/72, com as alterações posteriores, relativamente à exclusão do SIMPLES, ficando assegurado o contraditório e a ampla defesa.

O contraditório e a ampla defesa não foram assegurados porque o ADE não observou o Processo Administrativo Fiscal do Decreto nº 70.235/72. O § 1º do art. 23 dispõe que quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo, a intimação poderá ser feita por edital publicado uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. O § 3º dispõe que os meios de intimação previstos nos incisos do caput não estão sujeitos a ordem de preferência. Como a intimação por publicação no Diário Oficial está no § 1º, a ordem de preferência terá que ser observada, isto é, somente após esgotadas as tentativas para intimação pelas formas previstas no caput do art. 23.

O STJ vem, equivocada e reiteradamente, decidindo que se, ao disciplinar especificamente (e, portanto, com mais precisão) o REFIS, o legislador entendeu que a forma de exclusão do contribuinte seria regulamentada pelo Executivo e esse Poder, sem exorbitar da delegação, editou norma no sentido de que a publicação do ato no Órgão Oficial de Imprensa e na Internet é suficiente à ciência da empresa em mora, despidiend a sua notificação pessoal (vide os REsp nºs 791.458-DF (DJU de 05-10-07), 926.421-DF (DJU de 21-05-07), 927.852-DF (DJU de 16-05-07) e 812.833-DF (DJU de 25-04-07).

O STJ editou a Súmula nº 355 dispondo que é válida a notificação do ato de exclusão do programa de recuperação fiscal do Refis pelo Diário Oficial ou pela Internet. A Súmula contraria o Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal. O STJ editou a Súmula nº 414 dizendo que a citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades.

A Lei nº 9.964, de 2000, que instituiu o parcelamento de débitos denominado REFIS, dispõe em seu art. 9º que o Poder Executivo editará as normas regulamentares necessárias à execução do REFIS, entre elas as formas de exclusão da pessoa jurídica do parcelamento especial.

A Resolução nº 20, de 2001, do Comitê Gestor do REFIS dispõe que o ato de exclusão será publicado no DOU, indicando o número do respectivo processo administrativo. A publicação no DOU tem a mesma natureza do edital afixado em dependência do órgão encarregado da intimação.

Ja vimos que tanto na redação anterior como na atual do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, a intimação por edital publicado no DOU ou em dependência do órgão encarregado da intimação ou por internet sem prova de recebimento só pode ser utilizada quando resultarem improfícuos outros meios.

Em todos os REsp a Fazenda Nacional é a recorrente e isso mostra o acerto das decisões dos TRF que consideram nula a intimação da pessoa jurídica através de DOU ou internet sem prova de recebimento. As decisões do STJ são absurdas ao darem prevalência a um ato administrativo sobre uma lei.

Em todas as decisões do STJ está dito que para a exclusão da pessoa jurídica do REFIS é inaplicável a Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, porque há lei específica posterior. Se a petição inicial citar aquela lei, o equívoco é do advogado.

O art. 69 da Lei nº 9.784, de 1999, dispõe que os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei. O processo administrativo fiscal sobre tributos de competência da União está regulado pelo decreto nº 70.235, de 1972, que possui hierarquia de lei ordinária. Com isso, a forma de intimação prevista no art. 26 da Lei nº 9.784, de 1999, não é aplicável para os casos de exclusão do REFIS.

A LC nº 123, de 2006, que instituiu o Simples Nacional dispõe em seu art. 28 que a exclusão será feita de ofício ou mediante comunicação das empresas optantes, cujo modo de sua implementação serão regulamentados pelo Comitê Gestor.

A Resolução nº 15, de 23-07-07, do Comitê Gestor que disciplinou a exclusão do Simples Nacional dispõe em seu art. 4º que será expedido termo de exclusão do Simples Nacional pelo ente federativo que promover a exclusão de ofício. O § 4º dispõe que a exclusão de ofício será registrada no Portal do Simples Nacional na internet, pelo ente federativo que a promoveu, ficando os efeitos dessa exclusão condicionados a esse registro.

O STJ, certamente, vai decidir pela validade da exclusão do Simples Nacional efetuada no Portal do Simples Nacional, desconsiderando a legislação do Processo Administrativo Fiscal, especialmente o Decreto nº 70.235, de 1972. Isso porque, o STJ tem, reiteradamente, decidido pela validade da intimação feita através do DOU ou internet para exclusão do Refis e Simples Federal, equivocadamente dando prevalência para Portaria do Comitê Gestor sobre a lei.

As decisões do STJ tornam-se definitivas porque o STF nega seguimento ao RE por entender que o acórdão recorrido decidiu a causa com base na legislação infraconstitucional, de modo que eventual ofensa à Constituição seria apenas indireta, como decidiu no RE 561.168-0 (DJU de 03-10-07).

O art. 12 da Lei nº 11.033, de 2004, permite dar ciência ao sujeito passivo do ato que excluir do parcelamento da Lei nº 10.684, de 2003, mediante publicação no DOU. No DOU de 19-04-06 estão publicados dois atos de exclusão do Paes por duas DRF, dando o prazo de dez dias para apresentar o recurso administrativo, com base no art. 12 da Portaria Conjunta nº 3 de 25-08-04. Essas decisões são tão absurdas que o prazo de dez dias está fixado em ato administrativo e a ciência é considerada dada na mesma data da publicação do edital no DOU quando o art. 23 da lei que regula o Processo Administrativo Fiscal Federal diz que considera-se feita a intimação quinze dias após a publicação do edital quando começa correr o prazo para interposição de recurso.

Tanto na redação original como na atual do § 1º do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, o edital deve ser publicado no órgão da imprensa oficial local. Isso é um equívoco porque a maioria absoluta dos mais de cinco mil municípios brasileiros não tem imprensa oficial. Se o DOU for entendido como órgão da imprensa oficial local, como o Decreto nº 70.235/72 é aplicável exclusivamente para os processos tributários federais, o § 1º teria dito DOU.

O 1º C.C. expediu a Súmula nº 9 (Enunciado nº 10 publicado no DOU de 27-06-06) dizendo que é válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

## PLURALIDADE DE SUJEITOS PASSIVOS SOBRE MESMA OBRIGAÇÃO

A Portaria nº 2.284, de 29-11-10, disciplinou com bastante minúcia os procedimentos a serem adotados pela Receita Federal, nos processos de exigência de créditos tributários quando houver pluralidade de sujeitos passivos sobre uma mesma obrigação tributária. Isso ocorre nos casos de responsabilidade solidária de que trata o art. 135 do CTN.

O CARF decidiu que não tendo sido intimadas empresas apontadas como co-responsáveis pelo ilícito fiscal, deve o processo ser anulado desde as impugnações apresentadas, para que sejam regularmente intimadas as outras empresas, como medida de saneamento do processo e garantia do amplo direito de defesa dos contribuintes (ac. nº 3201-00.526/2010 no DOU de 05-01-11).

## LANÇAMENTO DE VÁRIOS TRIBUTOS

A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação do art. 9º da Lei nº 11.941, de 2009).

O § 1º daquele art. 9º recebeu nova redação pelo art. 113 da Lei nº 11.196, de 2005, passando a dispor que os autos de infração e as notificações de lançamentos de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

A Portaria SRF nº 1.668, de 29-11-16, dispõe sobre a formalização de processos relativos a tributos administrados pela Receita Federal. O art. 2º dispõe que serão objeto de um único processo administrativo nas exigências de crédito tributário do mesmo sujeito passivo, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, em relação aos tributos relacionados nas letras a, b, c, d e e.

**Pessoa Jurídica no Simples Nacional.** O auto de infração e a notificação de lançamento formalizado em decorrência de fiscalização relacionada a regime especial unificado de arrecadação de tributos, poderá conter lançamento único para todos os tributos por eles abrangidos (art. 9º, § 5º, do Decreto nº 70.235, de 1976).

## ERRO NA ELEIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

O 1º C.C. tem, reiteradamente, decidido que é nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento efetuado contra pessoa jurídica extinta por incorporação, cabendo a exigência contra a incorporadora, nos termos do art. 132 do CTN (ac. nºs 101-93.587/2001 no DOU de 31-10-01, 107-07.484/2004 no DOU de 25-05-04, 103-21.223/2003 no DOU de 30-06-03 e 201-73.050/99 no DOU de 18-05-00). Em dois desses processos, a DRJ tinha decidido a favor das empresas.

No caso de incorporação, o auto de infração só pode ser lavrado contra a incorporadora que é a sucessora nos direitos e obrigações na forma da legislação

societária e tributária. O lançamento de tributo feito contra a empresa extinta por incorporação é nulo.

Tratando-se de sociedade extinta por dissolução, o auto de infração deve ser lavrado em nome dessa sociedade. O 1º C.C. decidiu, pelo acórdão nº 105-13.233/2003 (DOU de 01-04-04), que não configura erro na eleição do sujeito passivo da obrigação principal, a formalização da exigência em nome da sociedade extinta, ainda que a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, principal, seja atribuída ao sócio, nos termos do inciso VII, do art. 134 do CTN.

O provimento ao recurso voluntário foi negado pelo voto de qualidade. Isso significa que o Presidente votou para desempate. O acerto está com os votos vencedores porque na extinção da pessoa jurídica por dissolução não há sucessor. Os sócios são responsáveis tributários nas hipóteses previstas nos arts. 134 e 135 do CTN mas não são sucessores. Os sócios da pessoa jurídica extinta regularmente na forma da lei não respondem pelos tributos apurados posteriormente se não praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, conforme pacífica jurisprudência do STJ.

A CSRF, pelo ac. nº 01-05.352/2005 (DOU de 16-07-07), deu provimento ao recurso especial de empresa extinta, dizendo que é inadmissível a lavratura de auto de infração contra pessoa jurídica extinta, bem como a transferência do pólo passivo da relação jurídica tributária no curso do processo administrativo a um dos sócios da empresa sem o devido processo legal para identificar o responsável conforme previsto no Código Civil e no Código Tributário Nacional (arts. 128 a 135), abrindo a possibilidade do direito à ampla defesa e ao contraditório.

O CARF, também, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário em virtude de erro na identificação do sujeito passivo, dizendo não é possível promover lançamento contra uma pessoa extinta, com CNPJ baixado, pois ela é inexistente no mundo jurídico (ac. nº 1805-00.007 no DOU de 15-04-11).

Entendemos correta a lavratura do auto de infração contra a pessoa jurídica extinta por dissolução. Incabível é a autuação dos ex-sócios por não serem sucessores mas responsáveis tributários na ocorrência de hipótese previstas no art. 135 do CTN. A baixa na junta comercial e no CNPJ é irrelevante para efeitos tributários. A Receita Federal pode atribuir o número de CNPJ de ofício e efetuar o lançamento de tributos. Se ocorreu uma das hipóteses do art. 135 do CNPJ, os sócios administradores respondem pelo débito integral apurado. Em caso negativo, a responsabilidade fica limitada ao valor do patrimônio devolvido na dissolução.

O art. 126 do CTN dispõe que a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional. Com isso, se uma pessoa física, sem estar inscrita no registro de comércio como comerciante, fizer dezenas ou centenas de compras e vendas de mercadorias, exclusivamente, no ano-calendário de 2011, a Receita Federal pode atribuir de ofício a inscrição no CNPJ e efetuar o lançamento de tributos, ainda que a pessoa física tenha deixado de exercer a profissão. A situação é idêntica à da pessoa jurídica extinta por dissolução.

O 1º C.C. deu provimento ao recurso de ofício da DRJ dizendo que na hipótese de falecimento do Contribuinte, é parte legítima a integrar a relação jurídico-tributária seus herdeiros e, principalmente, o Inventariante, na medida em que a titularidade do

patrimônio do “de cuius” transmite-se àqueles, independentemente de qualquer ato (ac. nº 106-13.957/2004 no DOU de 14-07-04).

A decisão de primeira instância que foi reformada, por unanimidade de votos, parece ser a correta porque o patrimônio do “de cuius” é transmitido com a morte, para efeitos do Código Civil, mas a legislação tributária tem disciplinamento próprio que tem prevalência. Para efeitos fiscais, até a extinção do espólio, os rendimentos de aluguéis de imóveis, por exemplo, são obrigatoriamente tributados na declaração do espólio, não podendo ser tributados na declaração dos herdeiros.

**Baixa da inscrição do CNPJ.** O art. 80-B da Lei nº 9.430, de 1996, acrescido pelo art. 30 da Lei nº 11.941, de 2009, dispõe que o ato de baixa da inscrição no CNPJ não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados os débitos de natureza tributária da pessoa jurídica. Em razão do art. 126 do CTN, aquele art. 80-B tem natureza de lei interpretativa aplicando-se aos fatos anteriores.

## EXISTÊNCIA DE PREJUÍZO FISCAL

A exigência de redução de prejuízos fiscais declarados, formulada em Auto de Infração, consubstanciada em termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal, devidamente impugnada pela fiscalizada, configura litígio que deve ser deslindado pela autoridade julgadora de primeira instância, decidiu o 1º C.C. pelo Ac. nº 101-77.451/87 (DOU de 23-03-88).

Aquela decisão demonstra que o Agente Fiscalizador deve lavrar o Auto de Infração, ainda que o valor da redução indevida de lucro real apurado seja integralmente absorvido por prejuízo fiscal compensável escriturado no LALUR e que a autoridade julgadora de primeira instância deve decidir a impugnação apresentada pelo contribuinte.

A lavratura do auto de infração aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário (art. 9º, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972). A redação anterior dizia expressamente retificação de prejuízo fiscal.

## ERROS CONTIDOS NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

O art. 844 do RIR/99 dispõe que o processo de lançamento de ofício, ressalvado o disposto no art. 960, será iniciado por despacho mandando intimar o interessado para, no prazo de 20 dias, prestar esclarecimentos, quando necessários, ou para efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, no prazo de 30 dias.

A Receita Federal, todavia, nas revisões internas das declarações de rendimentos das pessoas jurídicas, vinha efetuando lançamentos do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro com a multa de ofício, sem prévia intimação para prestar esclarecimentos. Com isso, muitos lançamentos indevidos decorriam de erros contidos no preenchimento das declarações de rendimentos. O prévio pedido de esclarecimentos evitaria esses lançamentos.

A IN nº 94, de 24-12-97, que disciplinou as regras a serem observadas para o lançamento suplementar de tributos dispõe em seu art. 3º que a intimação para prestar os esclarecimentos, na revisão da declaração, poderá ser dispensada se:

- a) a infração estiver claramente demonstrada e apurada;
- b) verificada a inexistência da infração.

Se, na revisão interna das declarações de rendimentos, forem observadas as regras daquela Instrução, certamente, diminuirão os lançamentos indevidos de imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro. Alguns lançamentos suplementares efetuados sem os pedidos de esclarecimentos chegavam a ser até absurdos de tão evidentes os erros no preenchimento das declarações.

A IN nº 94/97 acabou com os lançamentos emitidos eletronicamente após as revisões internas das declarações de rendimentos. As declarações retidas em malhas serão distribuídas, para exame, a AFRF. Constatada infração fiscal, o AFRF lavrará o auto de infração e notificação fiscal. Com isso, diminuirá o número de lançamentos indevidos decorrentes de erro no preenchimento de declarações.

O 1º C.C. vem mantendo pacífica jurisprudência de que comprovado o erro no preenchimento da declaração de rendimentos é admissível a sua retificação, ainda que após o lançamento suplementar do imposto. Vide os Ac. nºs 107-1.914/95 no DOU de 22-01-97, 107-1.438/94 no DOU de 02-01-97 e 105-3.325/89 no DOU de 14-05-90.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 102-40.645/96 (DOU de 15-08-97) que havendo erro material comprovado pelo sujeito passivo e retificado pela fonte pagadora, pode e deve a autoridade singular, rever de ofício as razões do contribuinte apesar de intempestividade da impugnação. Essa decisão é corretíssima porque em se tratando de erro de fato o julgador não deveria aplicar a questão da intempestividade da impugnação pois a revisão do lançamento deve ser feita até de ofício na forma do art. 149 do CTN.

## **ARROLAMENTO DE BENS NA AÇÃO FISCALIZADORA**

O STF, na ADIn nº 1.976-7, julgou (DOU de 05-06-07), por unanimidade de votos, procedente a ação direta para declarar a inconstitucionalidade do § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação dada pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 2002. O referido parágrafo dispunha:

§ 2º Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% da exigência fiscal definida na decisão, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física.

Com a decisão na ADIn, o arrolamento de bens para poder recorrer administrativamente deixou de existir mas permanece outro tipo de arrolamento de bens, ou seja, aquele instituído pelo art. 64 da Lei nº 9.532, de 1997, onde dispõe:

Art. 64. A autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a 30% do seu patrimônio conhecido.

§ 1º .....

§ 7º O disposto neste artigo só se aplica a soma de créditos de valor superior a R\$ 500.000,00.

O Decreto nº 7.573, de 2011, elevou para dois milhões de reais o limite de valor dos créditos tributários constituídos. A fiscalização continua efetuando o arrolamento

de bens ao término da fiscalização, ainda que o STF tenha declarado inconstitucional o arrolamento de bens no recurso administrativo. É um absurdo porque se não pode arrolar bens no recurso, muito menos na fiscalização.

Aquele arrolamento de bens pratica injustiça e discriminação porque não atinge os grandes detentores de patrimônio. Nenhum auto de infração será superior a 30% do patrimônio, por exemplo, da Petrobrás, Vale do Rio Doce, Banco do Brasil etc. etc.

Na falta de outros elementos indicativos, considera-se patrimônio conhecido o valor constante da última declaração de rendimentos apresentada. O § 5º do art. 64 da Lei nº 9.532/97 dispõe que o termo de arrolamento será registrado independentemente de pagamento de custas ou emolumentos:

- I - no competente registro imobiliário, relativamente aos bens imóveis;
- II - nos órgãos ou entidades, onde, por força de lei, os bens móveis ou direitos sejam registrados ou controlados;
- III - no Cartório de Títulos e Documentos e Registros Especiais do domicílio tributário do sujeito passivo, relativamente aos demais bens e direitos.

O art. 75 da MP nº 2.158-35/01 acrescentou à Lei nº 9.532/97 o art. 64-A com a seguinte redação:

Art. 64-A. O arrolamento de que trata o art. 64 recairá sobre bens e direitos suscetíveis de registro público, com prioridade aos imóveis, e em valor suficiente para cobrir o montante do crédito tributário de responsabilidade do sujeito passivo.

Parágrafo único. O arrolamento somente poderá alcançar outros bens e direitos para fins de complementar o valor referido no **caput**.

A IN nº 1.565, de 11-05-15, disciplinou com bastante minúcia o arrolamento de bens e direitos a ser procedido pela fiscalização da Receita Federal.

O arrolamento de bens ao término da ação fiscal é medida de coação e cerceamento para arrecadação de tributos que não foi adotada nem na ditadura militar. O arrolamento de bens poderá levar a empresa à insolvência quando precisar vender um imóvel arrolado, porque não encontrará comprador, a não ser com deságio muito elevado.

Quando a pessoa jurídica não tem bens imóveis suficientes para cobrir o valor do crédito tributário exigido, o arrolamento é feito em veículos. Já teve caso de a fiscalização arrolar mais de cinquenta veículos com comunicação ao órgão de registro (Detran). Como a decisão administrativa final é demorada, a empresa precisa renovar os veículos mas encontra dificuldades na liberação do veículo no órgão de registro, ainda que seja oferecido outro veículo para substituição. Há casos em que a demora chega a cinco ou seis meses, certamente, por falta de comunicação entre a Receita Federal e o órgão de registro.

O arrolamento de bens ao término da fiscalização é ilegal, porque durante o período de impugnação ou recurso administrativo o crédito tributário está com sua exigibilidade suspensa na forma do art. 151 do CTN. Durante esse período, não há crédito tributário líquido e certo, como têm demonstrado as decisões dos Conselhos de Contribuintes.

O arrolamento ilegal poderá provocar danos irreparáveis para a empresa por causa da morosidade nos julgamentos, principalmente na primeira instância da DRJ em São Paulo. Só para citar um exemplo de processo em que fomos patronos:

- I - auto de infração lavrado em 28-04-92;
- II - julgamento pela DRJ/São Paulo em 29-07-98;
- III - julgamento pelo 1º C.C. em 22-03-2001.

O recurso voluntário foi provido por unanimidade de votos. Entre a data da lavratura do auto de infração e a da decisão do Conselho de Contribuintes decorreram nove anos. Se em 1992 tivesse o arrolamento de bens, a empresa estava com direitos cerceados por nove anos.

Ainda no ano de 2001, um auditor fiscal lavrou auto de infração de alguns milhões de Reais por suposta indedutibilidade de despesas quando a empresa tinha prejuízo fiscal sofrido no próprio período de apuração do lucro real, em montante superior ao das despesas glosadas. A compensação obrigatória de matéria tributável apurada com prejuízo fiscal compensável tem jurisprudência pacífica do 1º Conselho de Contribuintes e o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, com nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, ao dispor que a retificação de prejuízo fiscal será formalizada em auto de infração e notificação de lançamento está determinando que a matéria tributável apurada pelo fisco será obrigatoriamente compensada com prejuízo fiscal compensável.

Se o crédito tributário não é líquido e certo, como pode o fisco causar danos irreparáveis à empresa com arrolamento de bens? Inúmeras empresas dificultam ao máximo os procedimentos para arrolamento de bens, inclusive com mandado de segurança.

O CARF julgou que a decisão do STF sobre a inconstitucionalidade de arrolamento de bens diz respeito apenas à garantia de instância para proposição de recursos administrativos, não atingindo o arrolamento de bens a que se refere o art. 64 da Lei nº 9.532 de 1997 (ac. 1302-00.688/2011 no DOU de 11-11-11). Se o arrolamento é inconstitucional no recurso, com maior razão é na fiscalização.

**Substituição de bem ou direito arrolado.** O art. 76 da Lei nº 13.043, de 2014, dispõe sobre a substituição de bens ou direitos arrolados em ação fiscalizadora, a requerimento do sujeito passivo.

**Bem com alienação fiduciária.** Bem cuja propriedade tenha sido alienada ao credor fiduciário não pode ser objeto de arrolamento por parte da Fazenda Pública, para fins de acompanhamento de patrimônio suscetível de ser indicado como garantia de crédito tributário, por não pertencer ao sujeito passivo (Solução de Consulta Interna nº 22/2013 da COSIT).

## APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO

O Decreto nº 70.235, de 06-03-72, com alterações posteriores, que regula o processo administrativo fiscal, dispõe em seu art. 10 que o auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta. Nem sempre é assim, porque o auto de infração poderá ser lavrado no órgão local da Receita Federal ou até sem a presença do contribuinte ou seu representante. Nos casos de revisão interna das declarações de renda o auto é encaminhado pelo correio.

Se o contribuinte não concordar com a notificação de lançamento poderá impugná-la no prazo improrrogável de trinta dias. A perda do prazo de impugnação ou recurso é fatal, ainda que o mérito da notificação de lançamento não tenha base legal. O conselho é não deixar a apresentação para o último dia. Se, por qualquer motivo, a

impugnação ou recurso não puder ser entregue ao órgão da Receita federal no último dia do prazo, encaminhe o documento, nessa data, pelo correio com Aviso de Receção (AR).

O art. 988 do RIR/99, salvo em casos excepcionais ou naqueles em que a lei imponha explicitamente esta condição, dispensa o reconhecimento de firmas em petições dirigidas à administração pública, mas já houve caso de recusa do recebimento por órgão local da Receita Federal.

No caso de petição ser assinada por procurador, junte cópia de contrato social, ata da assembléia ou documento equivalente provando que o diretor ou sócio tem competência para dar procuração, reconhecendo as firmas. Essa exigência está se tornando frequente na esfera administrativa.

## **IMPUGNAÇÃO ASSINADA PELO CONTADOR SEM PROCURAÇÃO**

O 2º C.C. decidiu, pelo ac. nº 202-15.779/2004 (DOU de 11-10-05), que a apresentação de impugnação por pessoa não habilitada por meio de instrumento de mandato não instaura a fase contenciosa do processo administrativo, acarretando o lógico não conhecimento do recurso voluntário. Por unanimidade de votos, não se conheceu do recurso, por vício de representação.

O Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, em nenhum de seus artigos faz exigência à procuração. Os julgadores de processos administrativos de natureza tributária recorrem ao Código de Processo Civil - CPC para a exigência da procuração. Então porque não aplicar, também, o art. 13 do CPC onde dispõe que verificando a irregularidade da representação das partes, o juiz, suspendendo o processo, marcará prazo razoável para ser sanado o defeito. Até em tribunais superiores ocorre a falta de procuração, por troca de advogado, mas é dado prazo para sanar a irregularidade.

Alguns contadores supõem que são competentes para assinar a impugnação porque, no decorrer da fiscalização, as respostas das intimações para prestar os esclarecimentos são assinadas por eles e o fisco aceita como competentes por serem prepostos. Quando o contador é empregado assalariado da empresa, nos processos administrativos deveria ser aceito sem a procuração. Nos últimos tempos, além da procuração, é exigida a cópia de documento (contrato social, ata da assembléia geral etc.) que prove a competência para dar procuração. O reconhecimento de firma na procuração, dispensado pelo judiciário, é exigido pela Receita Federal, apesar de abolido pelo Programa de Desburocratização.

## **APRECIÇÃO DE INTEMPESTIVIDADE**

A Delegacia da Receita Federal, que é o órgão encarregado de efetuar os lançamentos de tributos, não pode deixar de encaminhar a impugnação, ainda que intempestiva, para a Delegacia de Julgamento. O 1º C.C. tem decidido que a falta de remessa do processo para julgamento de primeira instância, em virtude de se considerar a impugnação intempestiva, caracteriza cerceamento do direito de defesa (ac. nº 102-42.571/97 no DOU de 05-10-98). Vide também o ac. nº 106-10.916/99 no DOU de 10-12-99.

Tendo sido apresentada impugnação, ainda que intempestiva, compete à Dele-

gacia da Receita Federal de Julgamento sua apreciação. A apreciação da intempestividade pela autoridade lançadora enseja a correção da instância, acarretando a necessidade de apreciação pela Delegacia de Julgamento. Por unanimidade de votos, CORRIGIR a instância para que a autoridade julgadora de primeira instância prolate decisão em boa e devida forma (ac. nº 104-16.892/99 no DOU de 25-02-00).

## **JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

O contribuinte ou a fonte pagadora dos rendimentos que não se conformar com o lançamento do tributo poderá apresentar impugnação contra a exigência tributária no prazo de 30 dias, contados da data em que for feita a intimação. A impugnação de exigência instaura a fase litigiosa do procedimento e a cobrança fica suspensa.

Expirado o prazo para impugnação da exigência, deve ser declarada a revelia e iniciada a cobrança amigável, sendo que eventual petição, fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar (ADN nº 15/96).

O Decreto nº 70.235/72 que regula o processo fiscal administrativo dispunha em seu art. 6º que a autoridade preparadora, atendendo a circunstâncias especiais, poderá, em despacho fundamentado, acrescer de metade o prazo para a impugnação da exigência, ou seja, a prorrogação por 15 dias. O art. 7º da Lei nº 8.748, de 09-12-93, revogou aquela faculdade. Com isso o prazo de 30 dias para a impugnação tornou-se improrrogável.

A Portaria nº 58, de 17-03-06, disciplinou a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

A Portaria nº 10.238, de 15-05-07, da Receita Federal, republicada no DOU de 04-07-07, disciplinou a competência territorial e por matéria das Delegacias da Receita Federal de Julgamento e relacionou as matérias de julgamento por Turma, conforme os Anexos I e II.

A Portaria nº 454, de 29-04-04, alterada pela Portaria nº 1.365/04, estabeleceu prioridade e ordem de preferência para julgamento de processos fiscais nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento. Serão distribuídos prioritariamente os processos fiscais que:

- I - contêm circunstâncias indicativas de crimes contra a ordem tributária, objeto de representação fiscal para fins penais;
- II - tratem de exigência de crédito tributário de valor atualizado superior a R\$ 10.000.000,00;
- III - preenchem os requisitos do art. 71 da Lei nº 10.741, de 2003 (Estatuto do Idoso), mediante requisição do interessado;
- IV - tenham sido protocolados há mais de quatro anos, contados do primeiro dia do ano em curso.
- V - tenham por objeto a compensação, cujo direito creditório tenha por base:
  - a) “crédito-prêmio” instituído pelo art. 1º do DL nº 491, de 1969;
  - b) título público; ou
  - c) crédito de terceiros.

Na distribuição ordinária é facultada a distribuição concomitante de processos

que guardem conexão e semelhança de matéria, ainda que não se enquadrem nos critérios de prioridade e preferência.

A Portaria SRF nº 1.364, de 10-11-04, dispensa a elaboração de ementa nos acórdãos de processos fiscais julgados pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento quando:

- I - a exigência de crédito tributário ou manifestação de inconformidade contra indeferimento de direito creditório, é de valor inferior a R\$ 50.000,00, assim considerado o principal e a multa de ofício; ou
- II - referir-se à manifestação de inconformidade relativa a reconhecimento de isenção e de benefício fiscal.

A dispensa da ementa não se aplica aos processos:

- I - que envolva compensação de prejuízo fiscal;
- II - de apuração de preço de transferência; ou
- III - de que tenha resultado representação fiscal para fins penais.

É nula a decisão proferida por autoridade que anteriormente tenha participado do trabalho de auditoria, do qual resulte o Ato Administrativo de Lançamento para exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (ac. nº 101-93.123/00 no DOU de 18-10-00).

Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis. Assim, por exemplo, se a questão preliminar for perempção e, no julgamento, a impugnação for considerada apresentada dentro do prazo será também julgado o mérito. Todavia, se a impugnação for considerada apresentada após o decurso do prazo legal, o mérito não será julgado porque são incompatíveis. A perempção faz o sujeito passivo perder o litígio fiscal sem apreciação do mérito.

Preliminares como nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, podem ser levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes. O impedimento da apreciação de tais preliminares, em função da não remessa do processo para julgamento de primeira instância, em virtude de se considerar a impugnação intempestiva, caracteriza cerceamento do direito de defesa (Ac. nº 102-42.571/97 no DOU de 05-10-98).

A impugnação deverá contestar o lançamento com todos os fundamentos de direito e de fatos possíveis, inclusive com questão preliminar, se houver. Nos recursos aos Conselhos de Contribuintes, os fundamentos não podem ser alterados e a jurisprudência administrativa é no sentido de que, em grau de recurso, não se conhece de matéria nova, não argüida na impugnação. Esse princípio é rigorosamente observado pelo Poder Judiciário mas não deveria ser aplicado na fase administrativa por dois motivos: primeiro porque a cobrança de tributos é atividade vinculada e não discricionária; segundo porque na fase administrativa o julgamento do processo é feito pelos órgãos do Ministério da Fazenda que faz o lançamento.

O art. 17 do Decreto nº 70.235/72, com nova redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97, dispõe que considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

A decisão de primeira instância poderá ter uma das três hipóteses seguintes:

- a) a decisão ser totalmente contrária à impugnante;
- b) a decisão ser totalmente favorável à impugnante;

c) a decisão ser parcialmente favorável à impugnante.

Quando a decisão da Delegacia de Julgamento for total ou parcialmente contrária à impugnante, cabe recurso voluntário no prazo de 30 dias para o CARF (art. 25 da Lei nº 11.941 de 2009).

Se a decisão for parcial ou totalmente favorável para impugnante, com exoneração de tributo e encargos de multa, em valor total superior a dois milhões e quinhentos mil reais, o presidente da Turma de Julgamento de primeira instância terá que recorrer de ofício ao CARF na forma da Portaria nº 63 de 09-02-16.

O art. 3º da Lei nº 8.748, de 1993, alterou a competência para julgar os recursos de ofício interpostos nas decisões de primeira instância. Agora compete ao CARF julgar os recursos de ofício. Quando o CARF der provimento ao recurso de ofício, o contribuinte poderá interpor recurso voluntário à Câmara Superior, cuja decisão é definitiva na esfera administrativa.

**Prazo para julgamento.** É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte (art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, que criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil). O dispositivo está indevidamente no Capítulo II que trata da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional quando deveria estar no Capítulo V (Disposições gerais) ou Capítulo I que trata da Secretaria da Receita Federal ou Capítulo III (Do Processo Administrativo Fiscal).

Como não há penalidade para a inobservância do prazo fixado, o dispositivo legal será letra morta. Atualmente, as decisões nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento demoram mais de cinco anos e as decisões das Delegacias da Receita Federal de algumas capitais, para restituição de tributos pagos a maior ou indevidamente, ficam no esquecimento se não tiverem empenhos dos interessados.

## ENTREGA DE PROVA DOCUMENTAL

O art. 67 da Lei nº 9.532, de 10-12-97, acrescentou ao art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (PAF) o § 4º dispondo que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Apesar do disposto naquele § 4º, o 1º C.C. tem decidido que instaurado tempestivamente o litígio, provas e razões adicionais à impugnação apresentadas após o prazo previsto no art. 15 do Decreto nº 70.235/72, e, antes da decisão, referentes às matérias previamente questionadas, devem ser consideradas no julgamento, sob pena de caracterizar-se cerceamento de direito de defesa e, conseqüentemente, nulidade da decisão. Por unanimidade de votos foram anuladas as decisões das Delegacias da Receita Federal de Julgamento pelos ac. nºs. 103-22.320/2006 no DOU de 05-04-06, 103-22.241/2006 no DOU de 11-04-06 e 103-22.421/2006 no DOU de 06-06-06.

O CARF aceitou a juntada de prova documental após a impugnação dizendo que

para o julgador, não há preclusão em termos de prova (ac. 1402-00.583 no DOU de 18-10-11).

Na fase administrativa em que o julgamento é feito com a participação do órgão que procede o lançamento do tributo não tem sentido aplicar o rigor do rito processual do Poder Judiciário. O julgador administrativo terá que procurar cobrar o tributo justo dentro da lei.

A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas naquele parágrafo.

A lei não é inconstitucional mas cria dificuldades para os contribuintes porque, nem sempre, as provas documentais podem ser obtidas no prazo de 30 dias, principalmente em se tratando de laudos técnicos e cópias de cheques.

## **REMESSAS DE DOCUMENTOS PELO CORREIO**

A Portaria nº 12, de 12-04-82, do Ministro Extraordinário da Desburocratização, veio permitir a remessa de documentos endereçados para órgãos públicos por via postal. O Decreto s/nº de 15-04-91 (DOU de 16-04-91) disciplinou o encaminhamento de requerimentos e documentos aos órgãos e entidades da Administração Pública Federal pelo correio.

Tratando-se de documento ou requerimento cuja entrega esteja sujeita a comprovação ou deva ser realizada dentro de determinado prazo, a remessa terá que ser feita com Aviso de Recebimento (AR). Quando o documento ou requerimento se destinar à instrução de processos já em tramitação, o interessado deverá indicar o número de protocolo referente ao processo.

O ADN nº 19, de 26-05-97, definiu que será considerada como data da entrega, no exame da tempestividade do pedido, a data da respectiva postagem constante do AR.

## **PRAZO PARA RECURSO**

O recurso voluntário ao CARF, com efeito suspensivo, dentro de 30 dias a contar da ciência da decisão de primeira instância, está previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235 de 06-03-72. O Decreto que dispõe sobre o processo administrativo fiscal não autoriza a prorrogação do prazo para recurso.

No caso de provimento a recurso de ofício, o prazo para interposição de recurso voluntário começará a fluir da ciência, pelo sujeito passivo, da decisão proferida no julgamento do recurso de ofício (art. 33, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, com nova redação dada pela Lei nº 8.748/93 e art. 32 da Lei nº 10.522/02).

Não foi esclarecido, todavia, se no caso de decisão de primeira instância parcialmente favorável qual o prazo para interpor recurso voluntário sobre a parte da decisão de primeira instância desfavorável ao contribuinte. O prazo deveria ser um só, porque as razões de recurso voluntário da parte desfavorável podem depender do provimento ou não do recurso de ofício. No silêncio da lei, são dois prazos distintos.

## NULIDADE DE DECISÃO OU DE LANÇAMENTO

A decisão de primeira instância deve enfrentar todas as questões levantadas pela impugnante. O silêncio da decisão numa das questões levantadas pelo contribuinte, seja de preliminar ou de mérito, poderá acarretar a nulidade da decisão por ocasião do julgamento na segunda instância.

O 1º C.C., no Ac. nº 101-77.289/87 (DOU de 01-10-87), considerou cerceamento do direito de defesa e anulou a decisão de primeira instância pela falta de pronunciamento da autoridade sobre questões levantadas pelo contribuinte. Decisão idêntica foi dada no Ac. nº 101-75.892/85 (DOU de 24-11-87). Nestes casos, a autoridade de primeira instância deverá proferir nova decisão.

Vide ainda os Ac. do 1º C.C. que anularam as decisões de Primeiro Grau ou porque deixaram de apreciar parte das razões de impugnação ou porque não se pronunciaram sobre os pedidos de diligência ou perícia: 101-81.406/91 (DOU de 04-07-91), 101-81.525/91 (DOU de 08-08-91), 102-25.021/90 (DOU de 18-04-91), 102-25.647/90 (DOU de 13-05-91), 103-10.833/90 (DOU de 18-05-91), 103-10.393/90 (DOU de 18-03-91) e 105-5.464/91 (DOU de 17-06-91).

O 1º C.C. decidiu que é nula, por cerceamento do direito de defesa, a decisão proferida sem ciência ao contribuinte de contra-prova produzida em diligência realizada após a impugnação, impedindo-o de contraditá-la ainda na primeira instância (Ac. nºs 106-3.208/91 no DOU de 12-03-92, 108-00.389/93 no DOU de 25-04-97, 108-03.333/96 no DOU de 21-05-97 e 105-10.552/96 no DOU de 31-01-97).

O 1º C.C. tem decidido que é nulo o ato praticado por autoridade administrativa da Delegacia da Receita Federal, que ao invés de encaminhar o auto de infração impugnado para a DRJ competente, autoriza a lavratura de termo complementar e de novo auto de infração (Ac. nºs 108-04.338/97 e 108-04.285/97 no DOU de 03-09-97 e 108-01.731/95 no DOU de 07-05-97).

A CSRF também decidiu pelo Ac. nº 01-1.767/94 (DOU de 17-04-97) que descabe a lavratura de novo Auto de Infração, tendo por base a mesma matéria tributária quando, inaugurada a fase litigiosa do procedimento, deixa a autoridade competente de proferir decisão sobre lançamento anterior efetuado. A superveniente formalização da exigência, por ineficaz, não produz qualquer efeito, devolvendo-se os autos para que sejam observadas as disposições contidas no Decreto nº 70.235/72.

O 1º C.C. tem decidido ainda que é nula, por cerceamento do direito de defesa, a decisão de primeira instância proferida com base legal diversa da base legal da qual foi notificado o contribuinte (Ac. nº 102-26.654/91 no DOU de 15-09-92).

O 1º C.C. decidiu que é nulo o lançamento decorrente de segundo exame em relação a um mesmo exercício se ausente a autorização prevista no art. 906 do RIR/99, firmada por autoridade competente (Ac. nºs 106-4.546/92 e 106-4.485/92 no DOU de 20-07-92 e 106-3.670/91 no DOU de 20-04-92). O referido parágrafo dispõe que em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal.

O 1º C.C. decidiu que a norma que exigia autorização expressa para o segundo exame em relação ao mesmo exercício está superada pelas normas que instituíram o MPF, eis que a autorização passou a ser exigida até para o primeiro exame. Por outro lado, mesmo antes da instituição do MPF, a autorização só era exigível para fiscalização direta no domicílio do contribuinte, não para procedimento interno de revisão de

declaração (ac. nº 101-96.748/2008 no DOU de 11-08-08).

A nulidade poderá ser parcial ou total. É parcial quando a nulidade é declarada a partir de determinado ato ou decisão. A decisão proferida por autoridade incompetente ou decisão que não apreciou todos os argumentos da impugnação é nula a partir da decisão, não afetando o auto de infração. Já o erro na identificação do sujeito passivo implica em nulidade total. Assim, o fisco em vez de lavrar o auto de infração em nome de José da Silva autua Pedro Gomes. Nesta hipótese, por não se tratar de vício formal todo o processo é nulo. A relação processual não chegou a ser constituída.

Declarada a nulidade do lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Nacional do prazo de cinco anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa (ADN nº 2 de 03-02-99).

## **ALTERAÇÃO DE LANÇAMENTO NO JULGAMENTO**

Antes da criação das Delegacias da Receita Federal de Julgamento pela Lei nº 8.748/93, o 1º C.C. aceitava a inovação do lançamento nas decisões dos Delegados da Receita Federal, desde que reabrisse o prazo para impugnação do lançamento. Com isso, antes da decisão o julgador de primeira instância podia inovar o fundamento legal do lançamento ou aumentar o valor do auto de infração.

Com a separação das funções, os lançamentos de tributos são efetuados pelas Delegacias da Receita Federal enquanto os julgamentos dos processos em primeira instância são procedidos pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento. Após a separação das funções, o 1º C.C. vem decidindo pela nulidade das decisões de primeira instância quando houver qualquer inovação no lançamento, seja de inovação nos fundamentos legais ou de alteração no valor do tributo lançado. Vide os ac. 101-92.109/98 (DOU de 12-08-98), 107-04.207/97 (DOU de 10-02-98) e 108-05.134/98 (DOU de 27-07-98).

Desconstituindo a autoridade julgadora o lançamento inicial, não tem a mesma competência ao decidir, exigir valores não reclamados no Auto de Infração, sob nova acusação, uma vez que o lançamento é ato de competência privativa da autoridade lançadora. Recurso provido (ac. nº 104-17.447/00 no DOU de 13-09-00). Vide ainda os ac. nºs 101-93.089/00 no DOU de 12-09-00, 104-17.268/99 e 104-17.267/99 no DOU de 25-02-00).

O 1º C.C., pelo ac. 107-04.224/97 (DOU de 10-02-98), anulou os atos praticados após a primeira impugnação dizendo que tendo o sujeito passivo impugnado o lançamento de ofício, destarte inaugurando a fase litigiosa do procedimento, descabe novo lançamento, mediante a lavratura de novo auto de infração, relativamente aos mesmos fatos e mesmo período de apuração, sem decisão do litígio, sob pena de acarretar a nulidade de todos os atos praticados após a sua instauração.

## **CERCEAMENTO DE DEFESA**

O 1º C.C. decidiu que a falta de entrega ao contribuinte de todos os demonstrativos, termos e esclarecimentos mencionados no lançamento, que o impeça de conhecer o inteiro teor do ilícito que lhe é imputado, inclusive os valores e cálculos considerados para determinar a matéria tributada, caracteriza cerceamento do direito de defesa e

implica na nulidade da decisão de primeira instância (Ac. nº 104-12.917/96 no DOU de 02-04-97).

Caracteriza-se como violação ao contraditório e à ampla defesa a falta de intimação para que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária tome conhecimento e manifeste-se acerca de diligência fiscal efetuada após a autuação e a apresentação de impugnação perante a autoridade administrativo-julgadora *quo*. Recurso provido para anular a decisão de primeiro grau (ac. do 1º C.C. nºs 103-20.455/00 no DOU de 07-02-01 e 103-20.493/01 no DOU de 09-03-01).

Manifestando-se o autuante após a impugnação, deve ser dada ciência dessa manifestação ao contribuinte, com abertura de prazo para sobre ela manifestar-se, em atenção aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Da mesma forma, a falta de manifestação expressa e fundamentada do indeferimento de pedido de perícia formulado de acordo com as normas que o regem macula de nulidade a decisão. Processo que se anula a partir da manifestação fiscal posterior à impugnação, exclusive (ac. do 1º C.C. nº 101-93.294/00 no DOU de 12-03-01).

## CONTRA-RAZÕES DA PFN

O art. 1º da Portaria nº 260, de 24-10-95, que já sofrera alteração com a Portaria nº 180, de 03-06-96, recebeu nova redação com a Portaria nº 189, de 11-08-97. Na redação original, junto a cada Delegacia da Receita Federal de Julgamento funcionariam procuradores da Fazenda Nacional para oferecerem contra-razões nos recursos aos Conselhos de Contribuintes.

A Portaria nº 180/96 alterou a redação e determinou que os processos com recursos aos Conselhos de Contribuintes fossem encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional para oferecimento de contra-razões no prazo de 30 dias. Tanto a primeira como a segunda redação do artigo 1º da Portaria nº 260/95 levaria ao inviável por falta de recursos humanos.

Por inviabilidade operacional, a Portaria nº 189/97 tinha dispensado as contrarrazões da PFN nos processos em que o crédito tributário exigido era de até R\$ 500.000,00. Já era previsível que o oferecimento de contra-razões era de difícil cumprimento em razão da complexidade dos processos fiscais, principalmente em se tratando de imposto de renda das pessoas jurídicas. A Portaria nº 314/99 revogou as Portarias nºs 260/95 e 189/97.

## JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA

O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial (art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 2009).

A Portaria MF nº 343, de 09-06-15, alterada pela Portaria MF nº 39, de 12-02-16, e Portaria nº 152, de 03-05-16, aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O Decreto nº 8.441, de 29-04-15, dispõe sobre as restrições ao exercício de atividades profissionais aplicáveis aos representantes dos contribuintes no CARF.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Aquela vedação não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

- I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF;
- II - que fundamente crédito tributário objeto de:
  - a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos atos 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 2002;
  - b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da LC nº 73, de 1993; ou
  - c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da LC nº 73, de 1993.

O prazo para recorrer ao Conselho Administrativo de Recursos fiscais é de 30 dias fixado no Decreto nº 70.235, de 1972. O prazo é improrrogável.

Já houve época em que a jurisprudência era pacífica quanto ao cabimento do recurso direto ao 1º C.C., sem antes a exigência do tributo ou penalidade ter sido impugnada na primeira instância, desde que observado o *mesmo* prazo para impugnação. O princípio era: quem pode mais pode menos também. Hoje o recurso só é cabível contra decisão de primeira instância.

O 1º C.C. tem decidido que se o contribuinte deixar de contestar, na impugnação, alguns dos itens da autuação fiscal não poderá contestá-los no recurso. No Ac. nº 103-10.614/90 (DOU de 15-03-91) foi decidido que matéria não levantada na impugnação, pelo que deixou de ser apreciada em primeira instância, onde a contestação de sua legitimidade deveria ser examinada, não pode ser objeto de apreciação pela segunda instância. No *mesmo* sentido o Ac. nº 106-2.694/90 (DOU de 31-08-90).

O 1º C.C., todavia, decidiu por maioria de votos, pelo Ac. nº 103-14.231/93 (DOU de 15-05-96), que questão não provocada a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente demandada na petição de recurso não constitui matéria preclusa por ausência de princípio legal e por contrariar tese de negação geral.

A decisão foi correta se vista do lado da corrente que entende que os órgãos julgadores, tanto da primeira como da segunda instância administrativas, fazem parte integrante do sistema de lançamento de tributos que é atividade vinculada e não discricionária. Se o lançamento foi efetuado sem qualquer base legal, o fato de o contribuinte não ter alegado na primeira instância não impede o exame na segunda instância ou talvez seja uma obrigação do sujeito ativo.

É possível ao órgão revisor de julgamento examinar os argumentos de direito apresentados pelo Contribuinte em fase de recurso administrativo, mesmo que estes não estejam presentes na peça de impugnação. Respeito ao Princípio Constitucional da Ampla Defesa e do Contraditório, decidiu o 1º C.C. pelo ac. nº 102-42.952/98 (DOU de 15-10-98).

A mesma 2ª Câmara do 1º C.C. decidiu, todavia, que matéria não argüida na impugnação quando se estabelece o litígio e vem a ser demandada apenas na petição recursal, constitui matéria preclusa da qual não toma conhecimento em respeito ao duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal (Ac. nºs 102-43.008/98 no DOU de 15-10-98 e 102-42.676/98 no DOU de 29-09-98).

Em respeito ao duplo grau de jurisdição, não se conhece de petição em que o contribuinte inova totalmente nas razões de defesa. Recurso não conhecido (Ac. nº 106-4.348/92 no DOU de 29-05-92).

O 1º C.C. tem decidido que atacada pelo contribuinte a intempestividade da impugnação declarada na decisão recorrida, impõe-se à segunda instância administrativa conhecer do recurso voluntário, no tocante, apenas às razões contrárias àquela declaração. Se a decisão concluir que a impugnação foi tempestiva, a autoridade de primeira instância deverá julgar o mérito (Ac. nºs 106-3.453/91 no DOU de 16-03-92, 106-4.549/92 no DOU de 20-07-92 e 104-7.363/90 no DOU de 11-10-91).

A partir de 01-01-93, está definitivamente extinto o pedido de reconsideração de julgamento dos Conselhos de Contribuintes (art. 50 da Lei nº 8.541/92). O Decreto nº 75.445/75 extinguiu o pedido de reconsideração mas o Poder Judiciário vinha concedendo segurança aos contribuintes com argumento de que decreto não revoga lei.

O artigo 100 do CTN baixado pela Lei nº 5.172/66 dispõe que são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa.

Decisões de Conselhos de Contribuintes não constituem normas complementares da legislação tributária porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo, conforme definiu o PN CST nº 390/71.

A decisão do CARF pode ser definitiva ou não na esfera administrativa. Será definitiva se não couber recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais. Quando o CARF negar total ou parcialmente o recurso voluntário interposto pelo contribuinte só cabe recurso especial se a decisão tiver dado à lei tributária interpretação divergente da que tenha dado por outra Câmara ou Câmara Superior. A divergência de decisões deverá ser demonstrada na forma do art. 33 da Portaria nº 55 de 16-03-98.

A Portaria SRF nº 1.170, de 05-10-04, disciplinou o acompanhamento, pela Receita Federal, de processos administrativos-fiscais objeto de recurso ao CARF. As Delegacias de Julgamento encaminharão a relação de processos julgados de valor igual ou superior a dez milhões de reais e os que sejam objeto de representação fiscal para fins penais, para acompanhamento.

## **CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

O Decreto nº 83.304, de 1979, instituiu a Câmara Superior de Recursos Especial para julgar recurso especial cabível em duas hipóteses. O art. 25 da Lei nº 11.941, de 2009, alterou o julgamento de processos em segunda instância mas manteve o mesmo nome da CSRF.

Cabe recurso especial à CSRF, no prazo de quinze dias da ciência do acórdão, de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, Turma especial ou a própria CSRF.

Foram vetados o inciso I do § 2º e § 3º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, que recebiam novas redações. Com isso, não é mais cabível o recurso especial de decisão não unânime de Câmara, turma de Câmara ou turma especial, quando for contrária à lei ou à evidência da prova e nem de provimento a recurso de ofício.

Até a instituição da CSRF pelo Decreto nº 83.304/79, da decisão não unânime do Conselho de Contribuintes, o Procurador da Fazenda Nacional podia apresentar recurso especial ao Ministro da Fazenda, cuja decisão era definitiva na esfera administrativa. Era uma anomalia porque a decisão de órgão colegiado podia ser modificada por decisão singular, nem sempre baseada em legislação.

Há controvérsia se a Fazenda Pública pode propor ação judicial contra decisão administrativa irrecorrível contrária à sua pretensão. Não há impedimento legal mas entendimentos doutrinários diferentes. O difícil é encontrar a ação judicial adequada porque o crédito fiscal deixou de existir de vez que o art. 45 do Decreto nº 70.235/72 dispõe que no caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

## RECURSO HIERÁRQUICO

O DOU de 25-07-02 publicou inusitado despacho do Ministro da Fazenda em dito Recurso Hierárquico, inexistente na legislação que regula o Processo Administrativo Fiscal. O despacho declarou nulo um acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes que deu provimento ao recurso voluntário na existência concomitante de ação declaratória.

A PFN fundamentou a possibilidade de recurso hierárquico com base nos arts. 19 e 20 do Decreto-lei nº 200, de 1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal. Os dois artigos dão poder de supervisão ao Ministro de Estado sobre os órgãos integrantes do Ministério mas é somente no aspecto administrativo, não lhe dando poderes para anular ou declarar a nulidade de acórdão dos Conselhos de Contribuintes.

O STJ equivocou-se no julgamento do MS nº 6.737-DF e abriu grave precedente ao aceitar a anulação de acórdão do Conselho de Contribuintes pelo Ministro da Fazenda com base nos artigos 19 e 20 do Decreto-lei nº 200/67 e Súmula nº 473 do STF. A Súmula que tem efeitos jurídicos somente para os atos meramente administrativos tem a seguinte redação:

A administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvadas, em todos os casos a apreciação judicial.

A Súmula do STF não se aplica às decisões proferidas em processos tributários porque fala em anulação ou revogação de atos administrativos por motivo de conveniência ou oportunidade que são incompatíveis no Direito Tributário. Conveniência ou oportunidade da administração pública não autoriza a anulação ou revogação de decisão dos Conselhos de Contribuintes. Aquela Súmula não é citada em nenhum livro de Direito Tributário.

Com a criação da CSRF, a competência para julgar os recursos especiais dos Procuradores da Fazenda Nacional foi transferida do Ministro da Fazenda para a CSRF, na forma do parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 83.304 de 28-03-79. Com isso, o

Ministro da Fazenda perdeu a competência para decidir sobre o recurso especial.

A decisão da Câmara Superior é definitiva no processo administrativo. É definitiva, também, se a decisão do CARF não se enquadra em nenhuma das hipóteses que permitem o recurso à Câmara Superior.

Se os recursos hierárquicos ao Ministro da Fazenda começarem a proliferar, os contribuintes não terão segurança jurídica porque a decisão final será transferida de órgão colegiado para singular. Trata-se de retrocesso no Processo Administrativo Fiscal.

## APRECIÇÃO DA DECISÃO ADMINISTRATIVA PELO JUDICIÁRIO

A Portaria PGFN nº 820, de 25-10-04, disciplinou a submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário. A Portaria diz que podem ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário desde que expressa ou implicitamente afastem a aplicabilidade de leis ou decretos e, cumulativa ou alternativamente:

- I - versem sobre valores superiores a R\$ 50.000.000,00;
- II - cuidem de matéria cuja relevância temática recomende a sua apreciação na esfera judicial; e
- III - possam causar grave lesão ao patrimônio público.

O Governo anterior procurou ressuscitar o Recurso Especial, revogado pelo Decreto nº 83.304, de 1979, com o nome de Recurso Hierárquico, sem qualquer base legal. O DOU de 25-07-02 publicou inusitado despacho do Ministro da Fazenda declarando nulo um acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes. O despacho do Ministro da Fazenda tem como fundamento legal um parecer da PGFN.

O DOU de 23-08-04 publicou o Parecer/PGFN/CRJ/Nº 1.087/2004, aprovado pelo Ministro da Fazenda, em cuja conclusão está dito:

- 1) existe, sim, a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o patrimônio público, serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela Administração Pública, quanto à sua legalidade, juridicidade, ou diante de erro de fato.
- 2) podem ser intentadas: ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular.
- 3) a ação de rito ordinário e o mandado de segurança podem ser propostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de sua Unidade do foro da ação; a ação civil pública pode ser proposta pelo órgão competente; já a ação popular somente pode ser proposta por cidadão, nos termos da Constituição Federal.

O Parecer da PGFN não tem qualquer amparo legal, por vários motivos, entre eles porque a decisão final administrativa favorável ao contribuinte é definitiva e a propositura de medida judicial pela Fazenda Nacional somente é possível na existência de lei específica. O Decreto nº 70.235, de 06-03-72, que com a hierarquia de lei, ao disciplinar o Processo Administrativo Fiscal, dispõe em seu art. 45:

Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

Sem a revogação daquele art. 45 não é possível qualquer medida judicial para anular a decisão administrativa e restabelecer o débito tributário. Além disso, a lei teria que instituir uma ação judicial própria para o caso. O Parecer da PGFN sugere ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular. Se o Poder Judiciário acolher qualquer uma daquelas ações, pode-se dizer que, no Brasil, acabaram o Direito Tributário e a Justiça Fiscal.

## PAGAMENTO TOTAL OU PARCIAL

O pagamento total ou parcial do crédito tributário antes da decisão de impugnação ou recurso implica renúncia no prosseguimento do litígio fiscal na parte paga. E mansa e pacífica a jurisprudência nesse sentido. Vide a ementa dos seguintes acórdãos do 1º C.C.:

nº 103-07.989/87 (DOU de 25-08-87)

**Recurso voluntário** – perda de objeto. Tendo o contribuinte concordado com a exigência fiscal e recolhido o respectivo tributo, o recurso voluntário perdeu seu objeto, uma vez que o débito fiscal se acha extinto.

Não se toma conhecimento do recurso.

nº 101-77.237/87 (DOU de 19-08-87)

Pagamento de parte da exigência consubstanciada no auto de infração litigioso. Não conhecimento do recurso nessa parte, por falta de objeto.

nº 104-5.992/87 (DOU de 31-08-87)

Se o contribuinte, após recorrer da decisão de primeira instância, paga o débito, extinto se encontra o processo administrativo fiscal.

O 1º C.C. tem decidido que o pedido de parcelamento após a impugnação ou recurso importa na extinção do litígio por falta de objeto. Vide nesse sentido os Ac. nºs 102-24.606/89 (DOU de 04-07-00), 103-09.962/90 (DOU de 24-07-90) e 103-10.079/90.

Na hipótese de impugnação ou recurso parcial, se o sujeito passivo não tiver recolhido a parte não litigiosa do crédito, a repartição preparadora, antes da remessa dos autos para julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original (Lei nº 8.748/93).

## ADMINISTRATIVO E JUDICIÁRIO

A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto, dispõe o art. 1º, § 2º, do Decreto-lei nº 1.737 de 20-12-79. Por outro lado, o art. 38 da Lei nº 6.830, de 22-09-80, dispõe o seguinte:

Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta

precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo único. A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

O PN nº 7 (DOU de 27-08-14) examinou e decidiu a hipótese de concomitância entre processo administrativo fiscal e processo judicial com o mesmo objeto. Decidiu pela prevalência do processo judicial, com renúncia às instâncias administrativas e desistência do recurso acaso interposto.

O ADN nº 3, de 14-02-96, esclareceu o tratamento a ser dispensado ao processo fiscal que esteja transitando na fase administrativa quando o contribuinte opta pela via judicial. Diz que a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial – por qualquer modalidade processual – antes ou posteriormente à autuação, com o **mesmo objeto**, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

Diz ainda que quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada (p. ex., aspectos formais do lançamento, base de cálculo etc.). É irrelevante, na espécie, que o processo tenha sido extinto, no judiciário, sem julgamento do mérito (art. 267 do CPC).

O ato normativo da Receita Federal diz que é irrelevante, na espécie, que o processo tenha sido extinto, no judiciário, sem julgamento do mérito. O 1º C.C., todavia, decidiu pelo ac. nº 108-06.185/00 (DOU de 23-10-00) que é possível a apreciação administrativa do lançamento de ofício posterior, por não possibilitar decisões conflitantes, quando tenha sido julgado extinto o processo de mandado de segurança sem apreciação de mérito.

O 1º C.C. decidiu que o fundamento para o não conhecimento da matéria na instância administrativa consiste em obstaculizar a ocorrência de conflitos entre as decisões, o que não ocorre quando o processo judicial tenha sido julgado extinto sem apreciação de mérito, por não possibilitar decisões conflitantes (ac. nº 101-95.304/2005 no DOU de 16-03-06). Vide também o ac. nº 204-00.348/2005 no DOU de 19-04-06 e 101-96.433/2007 no DOU de 26-03-08).

O CARF decidiu que não há renúncia à esfera administrativa se o recorrente desiste da ação judicial antes do lançamento (ac. 1302-00.440 no DOU de 29-07-11).

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 101-88.682/95 (DOU de 16-02-96) que tendo em vista que o contribuinte optou pela via judicial (mandado de segurança) para discutir a legalidade da tributação e que o lançamento foi providenciado apenas para prevenir a decadência, não cabe apreciação do litígio na esfera administrativa. Recurso não conhecido. Quando o fisco lança, além do tributo, multa de ofício cabe apreciação do recurso pelo 1º C.C. Vide Ac. nº 101-88.271/95 no DOU de 19-10-95, 101-88.686/95 no DOU de 26-02-96 e 101-88.885/95 no DOU de 26-04-96.

A ação declaratória não precedida de depósito preparatório do valor do débito, não suspende a exigibilidade do crédito tributário e não foi elencada entre aquelas que importem em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência de recurso acaso interposto (Ac. nº 101-89.251/95 no DOU de 26-04-96).

O 1º C.C. decidiu que o fato de haver o sujeito passivo impetrado Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária, junto ao Poder Judiciário, não implica proteção contra o ato de lançamento do crédito pela Fazenda Nacional, nem impede que sua impugnação e recurso sejam julgados de acordo com as normas que regem o Processo Administrativo Fiscal (Ac. nº 101-91.151/97 e 101-91.165/97 no DOU de 05-08-97).

Essa regra decorre da natureza legal e lógica porque a decisão do Poder Judicial se sobrepõe à decisão administrativa. Não teria nenhum sentido a administração decidir matéria *sub-judice* porque a sua decisão não tem nenhum valor perante a decisão final do Poder Judiciário.

Quando a exigibilidade de tributo estiver suspensa por força de liminar ou segurança concedida e posteriormente for atuada para evitar a decadência, o contribuinte não está obrigado a apresentar impugnação para que o processo administrativo aguarde a decisão judicial (ac. nº 105-16.529/2007 no DOU de 10-04-08). Se no auto de infração não estiver escrito que a exigibilidade está suspensa, o contribuinte deve apresentar impugnação para evitar que, por engano, a Receita Federal encaminhe o débito para cobrança executiva.

O pleno do STF, por maioria de votos, negou provimento a recurso extraordinário em que se discutia a constitucionalidade do parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830, de 1980, isto é, decidiu que aquele parágrafo único é constitucional, entendendo tratar-se de opção do contribuinte para escolher a via administrativa ou judicial (Informativo STF nº 476-RE 233582/RJ em 16-08-07).

**Súmula CARF nº 1 no DOU de 23-12-10:** Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

**Mandado de segurança.** A Lei nº 12.016, de 2009, disciplinou o mandado de segurança individual e coletivo. O § 2º do art. 7º dispõe que não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, nem a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior. O art. 23 diz que o direito de requerer mandado de segurança extingue-se-á decorridos 120 dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado. O art. 25 dispõe que não cabe a condenação ao pagamento dos honorários advocatícios.

**Mandado de segurança coletivo impetrado por associação.** O DOU de 31-01-08 publicou a ementa do ac. nº 107-08.933/2007 do 1º C.C. dizendo que o mandado de segurança coletivo tem fulcro no art. 5º, LXX, da vigente Constituição Federal, implicando em legitimação processual extraordinária, prescindindo a associação de autorização de seus associados para representá-los, podendo este livremente ingressar em Juízo, uma vez que a sentença proferida não tem força de coisa julgada. Nele a associação age em nome próprio em defesa de interesse de outrem. **Não sendo o associado parte na relação jurídica formada, não renuncia tampouco à instância administrativa.**

O 1º C.C. afastou a declaração de concomitância com o processo judicial dizendo que a decisão meritória de improcedência do pedido, ao final do processo, em mandado de segurança coletivo impetrado por entidade de classe, não faz coisa julgada contra seus associados, salvo em caso de procedência (ac. nº 101-96.687/2008 no DOU de

11-08-08). No mesmo sentido o ac. nº 101-96.674/2008 no DOU de 06-11-08.

A Delegacia de Julgamento em São Paulo não conheceu da impugnação apresentada por uma pessoa física que sofreu lançamento suplementar, com a inclusão, como rendimento tributável, de valor recebido a título de férias indenizadas, sob alegação de concomitância entre processo administrativo e judicial. A ação judicial foi proposta por um sindicato dos empregados em estabelecimentos bancários para dispensa de retenção do imposto de renda na fonte sobre pagamentos a títulos de férias indenizadas.

A decisão de primeira instância equivocou-se porque não há concomitância entre o processo judicial e o administrativo por serem objetos distintos. A ação judicial é de um sindicato de empregados que questiona exclusivamente a retenção do imposto de renda, enquanto a impugnação questionou o lançamento do imposto contra a pessoa física.

A base de cálculo do imposto de renda na fonte é totalmente diferente da base de cálculo do imposto na declaração de ajuste da pessoa física porque nesta há inúmeras deduções não consideradas no lançamento suplementar. Por outro lado, a decisão judicial definitiva, ainda que favorável ao sindicato para não reter o imposto na fonte, não cancela o lançamento efetuado pela Receita Federal contra a pessoa física.

A pessoa física apresentou recurso ao 1º Conselho de Contribuintes mas a Delegacia da Administração Tributária em São Paulo não remeteu o processo para julgamento na segunda instância administrativa sob alegação de que a decisão da Delegacia de Julgamento era definitiva.

Aquela decisão é ilegal porque a competência para confirmar ou não a concomitância entre o processo judicial e o administrativo decidido na primeira instância é do Conselho de Contribuintes, não da Delegacia de Administração tributária. A situação é semelhante ao caso da intempestividade da impugnação. Se a Delegacia de Julgamento decidir pela intempestividade, o recurso atacando a intempestividade deve ser remetido à segunda instância, conforme pacífica jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Se havia concomitância entre judiciário e administrativo e a ação judicial em curso era favorável ao sindicato, a Delegacia de Julgamento teria que ter exonerado a multa de ofício porque o débito estava com a exigibilidade suspensa.

## **JUDICIÁRIO ASSESSORADO POR PFN**

O art. 7º da Lei nº 11.890, de 2008, dispõe que os integrantes da carreira de Procurador da Fazenda Nacional somente poderão ser cedidos para o exercício de cargo no Gabinete do Ministro do STF ou de Tribunal Superior.

Os jornais, O Estado de São Paulo de 20-06-12 e Valor Econômico de 21-06-12, noticiaram o fato de a OAB do Rio ter levado ao CNJ, um caso de assessoramento de judiciário por procurador da Fazenda Nacional.

O noticiário diz: “em uma ação envolvendo determinada empresa, referente a IRPJ e CSLL, a promotora atuou em favor da União, e posteriormente assessorou o desembargador que julgou o caso”.

O noticiário diz ainda que: “a audiência reuniu diversas entidades ligadas à advocacia. Prevaleceu, entretanto, a posição favorável à atuação de procuradores como assessores”.

O fato de um procurador da Fazenda Nacional, que tem como ofício defender os interesses da União, ser assessor de magistrado que julga aqueles interesses, já é irregular. O absurdo é a notícia de procuradora ter atuado no mesmo processo como defensora da União e assessora de desembargador que julgou o caso.

O problema ocorre porque, raramente, um juiz ou desembargador que julga tributos federais tem conhecimento de contabilidade e a complexidade desses tributos. Pelas notícias de jornais, o caso levado ao CNJ trata da tributação, no Brasil, de lucros da controlada situada em país que tem tratado para evitar a dupla tributação de renda. A tributação é equivocada porque o Brasil não pode cobrar imposto sobre lucro apurado pela controlada mas não efetivamente distribuída.

## **ADVOGADO PARITÁRIO NO CARF**

A composição do CARF é de 50% de servidores públicos da União, normalmente auditores fiscais da Receita Federal, e 50% representantes de setores econômicos, a maioria advogados.

O jornal Valor de 07-08-13 publicou noticiário dizendo que o Tribunal de Justiça de São Paulo anulou decisões do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, por causa da participação de advogados da ativa nos julgamentos. A anulação por esse motivo é incorreta.

A anulação é cabível quando o advogado conselheiro do CARF participa de julgamento em processo defendido pelo escritório de advocacia em que ele trabalha e o voto foi decisivo no julgamento. O sócio administrador teria que invocar o impedimento.

## **JUIZADOS ESPECIAIS FEDERAIS**

A Lei nº 10.259, de 12-07-01, instituiu os Juizados Especiais Cíveis e Criminais da Justiça Federal na forma determinada pela Lei nº 9.099, de 26-09-95. O Decreto nº 4.250, de 27-05-02, regulamentou a representação judicial da União, autarquias, fundações e empresas públicas federais perante os Juizados Especiais Federais.

Compete ao Juizado Especial Federal Cível processar, conciliar e julgar causas de competência da Justiça Federal até o valor de 60 salários mínimos, bem como executar as suas sentenças, salvo as causas vedadas de que trata o § 1º do art. 3º. Entre as causas impedidas estão as ações de mandado de segurança e execuções fiscais.

Entre as causas permitidas estão as ações de anulação ou cancelamento de ato administrativo federal de natureza previdenciária e de lançamento fiscal. Respeitado o limite de valor, pode ser proposta ação anulatória de débitos de tributos administrados pela Receita Federal, tais como os decorrentes de autos de infração ou notificação de lançamento, inclusive por descumprimento de obrigações acessórias como entregas de DCTF, DIRF e declarações de rendimentos. O problema processual poderá ocorrer se tiver ação anulatória no Juizado Especial e for proposta ação de execução fiscal.

O art. 6º da Lei permite que sejam partes no Juizado Especial Federal Cível, como autores, as pessoas físicas e as microempresas e empresas de pequeno porte de que trata a Lei nº 9.317 de 1996. A LC nº 123, de 2006, substituiu o regime de Simples Federal para o Simples Nacional. As empresas não enquadradas como Simples não poderão questionar no Juizado Especial.

O art. 10 dispõe que as partes poderão designar, por escrito, representando para a causa, advogado ou não. Isso significa que, no Juizado Especial Federal, a representação através de advogado não é obrigatória. O art. 13 dispõe que nas causas de que trata esta Lei não haverá reexame necessário.

## **SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

O art. 151 do CTN, com a alteração introduzida pela LC nº 104, de 10-01-01, elenca seis casos em que a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa:

- I - moratória;
- II - o depósito do seu montante integral;
- III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança;
- V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
- VI - o parcelamento.

A Súmula nº 112 do STJ diz que o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro. Isso significa que o depósito em títulos públicos ou a fiança não suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

Em alguns autos de infração o fisco tem aplicado a multa de ofício dizendo que o crédito tributário não está com a sua exigibilidade suspensa porque não há concessão de medida liminar na forma do inciso IV ou V do art. 151 do CTN, ainda que a decisão de primeira instância tenha confirmado a medida liminar em mandado de segurança.

Como o art. 151 do CTN dispõe que suspendem a exigibilidade do crédito tributário: IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança ; ou V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, o fisco entende que a decisão de primeira instância, favorável ao contribuinte, não se enquadra em nenhuma das suspensões de exigibilidades do art. 151 do CTN, ainda que a decisão de primeira instância tenha maior força que a liminar.

O STJ tem decidido que a sentença substitui a medida liminar, de modo que, prolatada aquela, esta fica sem efeito, qualquer que seja o teor do julgado; se concedido o mandado de segurança, a tutela judicial passa a resultar da sentença, que é de execução imediata, à vista do efeito meramente devolutivo da apelação; se denegado, o provimento liminar não subsiste, cedendo àquele proferido à base de cognição completa (ROMS 7.845 no DJ de 08-09-98).

## **LANÇAMENTO DE TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa**

O art. 62 do Decreto nº 70.235/72 (PAF) dispunha que durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente à matéria sobre que versar a ordem de suspensão. O seu parágrafo único dizia que se a medida referir-se à matéria objeto de processo fiscal, o curso deste não será suspenso exceto quanto aos atos executórios.

O caput do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, com a nova redação dada pelo art. 70 da MP nº 2.158-35, de 2001, dispõe que na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

O art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, ao permitir, ao fisco, constituir o crédito tributário mesmo na existência de medida liminar suspendendo a sua exigibilidade, revogou o art. 62 do Decreto nº 70.235/72 por incompatibilidade. Esse foi o entendimento do 1º C.C. no ac. nº 101-95.972/2007 (DOU de 19-04-07).

Vamos focar a questão da possibilidade ou não de o fisco efetuar o lançamento para constituir o crédito tributário quando existe medida judicial em favor do contribuinte. A medida judicial pode referir-se a crédito tributário já constituído ou não. Quando o crédito tributário estiver constituído, não resta dúvida que a medida judicial favorável suspende a exigibilidade e a prescrição. Estamos falando de mandado de segurança e ação declaratória.

Por outro lado, a medida judicial poderá ser proposta antes de ter início a contagem do prazo decadencial ou após iniciado o prazo decadencial. Quando a medida judicial for proposta antes de ter início a contagem do prazo decadencial e for entendido que o fisco não pode efetuar o lançamento do tributo enquanto não modificada a decisão favorável ao contribuinte, o fisco poderá efetuar o lançamento nos cinco anos seguintes ao da modificação da decisão favorável ao contribuinte.

Se, todavia, for entendido que a existência de medida judicial favorável ao contribuinte não impede a constituição do crédito tributário, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos na forma do art. 173 do CTN, tenha a medida judicial sido proposta antes ou após o início do prazo decadencial.

O Código Tributário Nacional dispõe em seu art. 174 os casos em que a prescrição se interrompe mas o art. 173, ao cuidar da decadência, não prevê nenhuma hipótese de interrupção ou suspensão do prazo decadencial. É admissível entender-se que o prazo decadencial fica suspenso quando a medida judicial é proposta após o início da contagem do prazo decadencial e o juiz diz *expressamente*, na decisão, que o fisco se *abstinha* de efetuar o lançamento do crédito tributário.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 104-7.029/89 (DOU de 31-05-91) que a existência de obstáculo judicial que impeça a ação das autoridades fiscais para a formalização da exigência tributária, impedirá ou suspenderá (conforme o caso) o curso do prazo previsto para a prática do ato administrativo de lançamento.

O Parecer nº 743/88 da PGFN (DOU de 14-10-88) que cuida da medida liminar em mandado de segurança diz nos itens 14 a 16 o seguinte: “Não constituído o crédito tributário, haverá a autoridade fiscal que preservar a obrigação tributária do efeito decadencial. Incumbe-lhe, como dever de diligência no trato da coisa pública, constituir o crédito tributário pelo lançamento. Essa medida se impõe, pela falta de outro meio que possa evitar a decadência do direito da Fazenda Nacional. Ressalte-se que a autoridade fiscal em seguida à constituição do crédito tributário, deverá dá-lo como suspenso, em razão da concessão da medida liminar.”

O Parecer PGFN/CRJN nº 1.064/93 também chegou à idêntica conclusão, ou seja, nos casos de medida liminar concedida em mandado de segurança, ou em procedimento cautelar com depósito do montante integral do tributo, quando já não houver sido, deve ser efetuado o lançamento e notificado o sujeito passivo, com o esclareci-

mento de que a exigibilidade do crédito tributário apurado permanece suspensa, em face da medida liminar concedida.

O Parecer diz ainda que preexistindo processo fiscal à liminar concedida, deve aquele seguir seu curso normal, com a prática dos atos administrativos que lhe são próprios, exceto quanto aos atos executórios, que aguardarão a sentença judicial, ou, se for o caso, a perda da eficácia da medida liminar concedida.

O 2º C.C. decidiu pelo Ac. nº 202-02.147/89 (DOU de 31-05-89) que o depósito em seu montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário, não a sua constituição através do lançamento. Uma vez constituído definitivamente o crédito tributário, deve a repartição aguardar a decisão judicial final, ficando impedida de inscrever o débito tributário na Dívida Ativa e de remeter a respectiva certidão à procuradoria da Fazenda Nacional.

Em outro julgado, aquele colegiado decidiu pelo Ac. nº 202-03.507/90 (DOU de 25-02-91) que o ajuizamento de ação declaratória, precedida de cautela de depósito, não impede a realização de lançamento para constituição do crédito tributário, mas implica em renúncia ao direito de discutir a exigência na via administrativa, nos termos do Decreto-lei nº 1.737/79, ficando o crédito tributário suspenso até a decisão judicial na ação declaratória.

O 1º C.C. decidiu que é improcedente a exigência da multa de lançamento de ofício cuja exigibilidade encontrava-se suspensa em razão da medida judicial proposta pelo sujeito passivo (Ac. nº 103-16.912/95 no DOU de 09-10-96). Neste processo não havia depósito judicial em dinheiro mas a multa de ofício foi considerada indevida.

O art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pelo art. 70 da MP nº 2.158-35, de 2001, dispõe que na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

O seu § 2º dispõe que a interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. Este parágrafo que favorece os contribuintes contraria as decisões judiciais que, para os efeitos da incidência de acréscimos legais sobre tributos com exigibilidade suspensa por medida liminar, para o contribuinte vencido é como se não tivesse havido a suspensão, ou seja, os acréscimos são devidos a partir da data de vencimento original dos tributos.

O art. 63 não faz referência ao inciso II do art. 151 do CTN que é a suspensão da exigibilidade em razão do depósito integral do tributo em dinheiro, mas isso é por obviedade, apesar da aplicação indevida da multa de ofício por alguns fiscais da Receita Federal. O 1º C.C. vem decidindo pacificamente que é indevida a multa de ofício quando há depósito integral do tributo em dinheiro.

A CSRF tem decidido que a concessão de medida liminar em ação cautelar, a teor da atual redação do art. 151, V, do CTN na redação da L.C. nº 104/95 supre a deficiência do art. 63 da Lei nº 9.430/96 de tal sorte que ao lançamento destinado a prevenir a decadência não se agrega a penalidade de ofício (ac. nº 01-04.506/2003 no DOU de 12-08-03).

Os Conselhos de Contribuintes têm, reiteradamente, decidido que suspensa a exigibilidade do crédito tributário pelo depósito judicial do seu montante integral antes de qualquer procedimento de ofício, descabe a exigência de juros de mora na sua constituição destinada a prevenir a decadência (ac. nº 103-21.516/2004 no DOU de 01-04-04,

203-07.090/2002 no DOU de 13-11-03 e 203-08.495/2002 no DOU de 03-12-03.

O lançamento de juros de mora nos autos de infração, quando a exigibilidade do crédito tributário está suspensa por depósito integral em dinheiro, é a coisa mais absurda que contraria as leis que dispõem sobre depósitos judiciais e administrativos. Se o contribuinte perde a causa, a lei manda simplesmente converter o depósito em renda. Não há exigência de juros de mora.

A partir da Lei nº 9.703, de 1998, os depósitos judiciais e extrajudiciais relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal são repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional. Os recursos são livremente utilizados como se fossem decorrentes de arrecadação tributária. Com isso, o depósito passou a equivaler como pagamento.

Quando no lançamento de tributo a exigibilidade do crédito estiver suspensa por medida judicial, não acompanhada de depósito em dinheiro, a aplicação dos juros de mora no lançamento é inútil ou supérflua. No auto de infração bastaria indicar o termo inicial da contagem dos juros de mora sem mencionar o valor. Os juros de mora são acessórios do principal e por esse motivo não há trânsito em julgado na esfera administrativa ou judicial. Isso porque, se o tributo for considerado indevido, os juros de mora lançados, também, são devidos, ainda que o contribuinte não tenha contestado a cobrança dos juros.

O 1º C.C. negou provimento ao recurso voluntário, pelo ac. nº 107-07.364/2003 no DOU de 23-06-04, dizendo: Ressalvado o entendimento pessoal do Relator, a aplicação dos juros de mora deve sempre ocorrer, mesmo quando a Contribuinte encontra-se amparada por medida judicial suspensiva da exigibilidade do crédito tributário.

**Súmula Vinculante do CARF.** A Súmula Vinculante nº 17 do CARF (DOU de 14-07-10) diz que não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

## EFEITOS DAS DECISÕES JUDICIAIS

As decisões judiciais produzem seus efeitos apenas em relação às partes que integram o processo judicial e ainda com estrita observância do conteúdo dos julgados.

A decisão proferida pelo STF, em Ação Direta de Inconstitucionalidade, declarando inconstitucional a lei federal, estadual ou municipal alcança a todos, independente de ser parte ou não. O art. 103 da Constituição enumera as entidades que podem propor essa ação.

O efeito da decisão do STF declarando inconstitucional a lei federal, estadual ou municipal, em Recurso Extraordinário, também, vale para todos a partir do momento em que o Senado Federal baixar Resolução suspendendo a execução de lei declarada inconstitucional. O Decreto nº 2.346, de 10-10-97, diz que a suspensão produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional.

A Receita Federal vinha interpretando que os efeitos da suspensão, por Resolução do Senado, da execução de lei declarada inconstitucional pelo STF só valem a partir da data da Resolução e não desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional. Com isso, decidia que os pagamentos de contribuição ao PIS feitos

na forma e na vigência do Decreto-lei nº 2.445/88 até a data da Resolução do Senado não constituem valores pagos indevidamente ou a maior.

O entendimento da Receita Federal não tinha sentido porque se o Senado Federal suspendeu a execução de lei declarada inconstitucional pelo STF, a inconstitucionalidade existe desde a data em que entrou em vigor a lei e não a partir da data da Resolução do Senado. A lei suspensa por inconstitucionalidade é como se nunca tivesse entrado em vigor.

O Decreto nº 2.346, de 10-10-97, autoriza o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, nas respectivas áreas de competência e com base em decisão definitiva do STF que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

- I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;
- II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;
- III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;
- IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

A Advocacia-Geral da União expediu a IN nº 3, de 25-06-97, onde autoriza a não propor ações e a desistir daquelas em curso, ou dos respectivos recursos, quando o crédito atualizado for de valor igual ou inferior a R\$ 1.000,00. Esse órgão expediu o Ato Regimental nº 2, de 25-06-97, que dispõe sobre a edição de enunciados de Súmulas Administrativas da Advocacia-Geral da União. A base legal para esses dois atos administrativos é a Lei nº 9.469 de 10-07-97.

**Repercussão geral e recurso repetitivo.** O art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na redação dada pelo art. 21 da lei nº 12.844, de 2013, autoriza a PGFN a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre as matérias referidas nos incisos I a V.

O inciso IV trata de matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo STF, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B do CPC (repercussão geral).

O inciso V trata de matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo STJ, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B do CPC, com exceção daqueles que ainda possam ser objeto de apreciação pelo STF (recurso repetitivo).

O inciso II trata de matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do STF e do STJ, sejam objeto de ato declaratório do PGFN, aprovado pelo Ministro da Fazenda.

Se a PGFN está autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou desistir do já interposto, está implícito que os órgãos da Receita Federal e os de julgamento administrativo devem observar o que dispõem os incisos I a V do art. 19 da Lei nº 10.522 de 2002. A dificuldade é saber quais as decisões foram proferidas como repercussão geral e recurso repetitivo que não cabe apreciação pelo STF ou que tem ou não embargo.

O Ministro da Fazenda aprovou o longo Parecer da PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11-03-13 (DOU de 05-07-13), em que manda observar, na constituição e cobrança dos créditos tributários, as decisões do STF e STJ julgados pelas regras de repercussão geral e recurso repetitivo.

## SÚMULAS VINCULANTES DO STF

A Lei nº 11.417, de 2006, disciplinou a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante editada pelo Supremo Tribunal Federal. O seu art. 2º dispõe que o STF poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

A Súmula Vinculante evita a subida de milhares de Recursos Extraordinários para o STF mas, certamente, prejudicará o direito de pessoas físicas ou jurídicas. O Jornal Valor de 14-01-08 publicou matéria com o título STF julga “em bloco” e põe fim a milhares de processos. O noticiário diz que com apenas três julgamentos o STF resolveu 10.316 processos judiciais no ano passado.

No julgamento em bloco não é examinado o direito invocado em cada RE. Só como exemplo, a Fazenda Nacional apresentou RE ao STF contra o acórdão de TRF que mantinha a isenção da COFINS para sociedade civil de profissão regulamentada concedida pela decisão de primeira instância. O STF deu provimento ao RE dizendo que a Lei ordinária nº 9.430, de 1996, revogou a isenção dada pela LC nº 70, de 1991.

O processo teve início em 1995, portanto antes da Lei nº 9.430, de 1996, e questionou exclusivamente o PN nº 3, de 1994, que negou isenção da COFINS para a sociedade civil que fosse tributada com base no lucro real ou presumido. A questão era de ilegalidade e não de inconstitucionalidade, sendo a competência final de STJ e não do STF. Isso demonstra que o julgamento em bloco ou a Súmula Vinculante prejudica o exercício do Direito.

**Súmula vinculante nº 8 (DOU de 20-06-08)** O STF editou a Súmula Vinculante nº 8 dizendo: “são inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569, de 1977, e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”. A edição da Súmula decorreu da decisão do Pleno do STF sobre a questão. Os arts. 45 e 46 dispõem, respectivamente:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Parágrafo único. A Seguridade Social nunca perde o direito de apurar e constituir créditos provenientes de importâncias descontadas dos segurados ou de terceiros ou decorrentes da prática de crimes previstos na alínea j do art. 95 desta lei.

Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.

A Súmula Vinculante nº 8 aplica-se para a contribuição ao INSS, FINSOCIAL, PIS, COFINS e CSLL. Isso porque a Receita Federal aplicava o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, para constituir crédito tributário daquelas contribuições cujos fatos geradores tinham ocorrido nos dez anos anteriores em relação à data da autuação ou notificação.

## MULTIPLICIDADE DE RECURSOS EM IDÊNTICA QUESTÃO

A Lei nº 11.672, de 2008, acresceu o art. 543-C ao Código de Processo Civil com a seguinte redação:

“Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processada nos termos deste artigo.

§ 1º Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça.

§ 2º Não adotada a providência descrita no § 1º deste artigo, o relator no Superior Tribunal de Justiça, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida.

§ 3º O relator poderá solicitar informações, a serem prestadas no prazo de quinze dias, aos tribunais federais ou estaduais a respeito da controvérsia.

§ 4º O relator, conforme dispuser o regimento interno do Superior Tribunal de Justiça e considerando a relevância da matéria, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia.

§ 5º Recebidas as informações e, se for o caso, após cumprido o disposto no § 4º deste artigo, terá vista o Ministério Público pelo prazo de quinze dias.

§ 6º Transcorrido o prazo para o Ministério Público e remetida cópia do relatório aos demais Ministros, o processo será incluído em pauta na seção ou na Corte Especial, devendo ser julgado com preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de habeas corpus.

§ 7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem:

I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou

II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça.

§ 8º Na hipótese prevista no inciso II do § 7º deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial.

§ 9º O Superior Tribunal de Justiça e os tribunais de segunda instância regulamentarão, no âmbito de suas competências, os procedimentos relativos ao processamento e julgamento do recurso especial nos casos previstos neste artigo.”

Pelo novo artigo, quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo daquele tribunal.

Publicado o acórdão da Seção ou da Corte Especial do STJ, os recursos especiais sobrestados na origem:

- I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do STJ; ou
- II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do STJ. Mantida a decisão, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial.

Na área tributária, o procedimento do art. 543-C do Código de Processo Civil agilizará o julgamento dos processos de competência em última instância do STJ mas poderá criar inúmeras injustiças. O STF adota o critério de repercussão geral para subida dos processos. No caso do STF que decide muitas questões constitucionais, não teria sentido julgar, por exemplo, todos os recursos extraordinários para decidir que é inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que ampliou a base de cálculo de PIS e COFINS ou que é constitucional a elevação de 2% para 3% da alíquota de COFINS pelo art. 8º daquela lei.

O perigo da adoção do art. 543-C do CPC é criar absurdos tributários. Isso poderá ocorrer se os primeiros processos encaminhados ao STJ forem patrocinados por advogados sem o conhecimento da matéria. Isso porque, em todas as profissões há bons e péssimos profissionais. O STJ através da Corte Especial deveria julgar pelo menos cinco recursos especiais com diferentes argumentações.

## COISA JULGADA

O inciso XXXVI do art. 5º da Constituição dispõe que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. O Código de Processo Civil cuida da coisa julgada nos arts. 467 e seguintes. O art. 467 dispõe que denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário. O art. 471 dispõe:

Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

- I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;
- II - nos demais casos prescritos em lei.

No direito civil, a revisão de coisa julgada por modificação no estado de fato ocorre, por exemplo, na prestação alimentícia e aluguel de imóvel. A coisa julgada no direito tributário já foi analisada por alguns tributaristas de renome mas nem sempre há consenso. Discute-se, por exemplo, se no mandado de segurança faz coisa julgada ou na relação jurídica continuativa como ocorre com a maioria dos tributos os efeitos da coisa julgada só valem para o exercício questionado.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. 108-05.225/98 (DOU de 06-10-98) que a decisão judicial proferida em mandado de segurança, transitada em julgado e não atacada através de ação rescisória, só é imutável em relação aos fatos concretos declinados no pedido (direito líquido e certo). Sua eficácia deve ficar restrita ao período de incidência que fundamentou a busca da tutela jurisdicional.

O acórdão prossegue dizendo que não são eternos os efeitos da decisão judicial

transitada em julgado, proferida por Tribunal Regional Federal, que afasta a incidência da Lei nº 7.689/88 sob fundamento de sua inconstitucionalidade. Ainda que se admitisse a extensão dos efeitos dos julgados nas relações jurídicas continuadas, esses efeitos sucumbem ante pronunciamento definitivo, e posterior do STF em sentido contrário, como também sobreveio alteração legislativa na norma impugnada.

Inúmeras empresas não estão pagando a CSL, amparadas em decisão judicial transitada em julgado, na maioria das vezes por perda de prazo da União. Não há fundamento na alegação de que houve pronunciamento definitivo e posterior do STF em sentido contrário porque as decisões foram em recursos extraordinários e não em ação declaratória de constitucionalidade ou ADIn. A alteração legislativa posterior também não é fundamento porque as alterações foram na alíquota e base de cálculo que não influíram na questão da constitucionalidade.

A alegação de que a eficácia da coisa julgada deve ficar restrita ao período de incidência do tributo parece também inaceitável. A garantia da coisa julgada, inserta na Constituição, serve para dar garantia à estabilidade das relações jurídicas para que não se instaure a insegurança. Se a União, o Estado ou os Municípios elaboram lei inconstitucional, não é possível que os contribuintes sejam obrigados a promover nova ação a cada ano, ainda que sejam detentores de coisa julgada. A reparação só pode ser feita mediante ação rescisória.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 101-92.602/99 (DOU de 26-05-99) que a decisão transitada em julgado em ação de mandado de segurança relativa a matéria fiscal não faz coisa julgada para exercícios posteriores, eis que não pode haver coisa julgada que alcance relações que possam vir a surgir no futuro. Vide no mesmo sentido o ac. nº 101-92.593/99 no DOU de 29-06-99. Nas duas decisões, a União venceu por maioria de votos, sendo que no último acórdão três representantes da Fazenda foram vencidos, inclusive o relator.

A Súmula nº 239 do STF diz que a decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

O STJ tem decidido que a sentença proferida em Mandado de Segurança, desonerando o contribuinte impetrante do adimplemento de obrigação tributária prevista em lei, somente surte efeitos em relação a período determinado, mencionado no bojo da ação mandamental e que a declaração incidental de inconstitucionalidade da Lei que instituiu a cobrança de tributo, proferida em sede de ação mandamental, não integra o dispositivo da sentença, não sendo alcançada pelo efeito preclusivo da coisa julgada (REsp nº 599.764 - GO no DJU de 01-07-04).

O 1º C.C. decidiu que a sentença transitada em julgado faz lei entre as partes, sendo seus efeitos aplicáveis aos fatos futuros, enquanto não ocorrer motivo de fato ou de direito que modifique o seu status quo. A pendência de liquidação não tem consequência sobre os fatos futuros que ocorrerem em decorrência da regulação dada à relação jurídica pela sentença transitada em julgado (ac. nº 101-95.507/2006 no DOU de 18-07-06).

## **AÇÃO RESCISÓRIA**

O art. 485 do CPC dispõe que a sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:..... Entre os motivos que permitem propor ação rescisória

o inciso V do artigo diz violar literal disposição de lei e o inciso VII diz depois da sentença, o autor obtiver documento novo, cuja existência ignorava, ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável.

A Súmula 343 do STF diz que não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais. A Portaria nº 1.050, de 01-11-06, da PGFN dispõe sobre o ajuizamento de ações rescisórias no âmbito desse órgão.

A Súmula nº 401 do STJ diz que o prazo decadencial da ação rescisória só se inicia quando não for cabível qualquer recurso do último pronunciamento judicial.

## DISPENSA DE RECURSOS EM AÇÕES JUDICIAIS

O art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, com nova redação dada pelo art. 21 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza a PGFN a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

- I - matérias de que trata o art. 18;
- II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do STF, ou do STJ, sejam objeto de ato declaratório do PGFN, aprovado pelo Ministro da Fazenda.

As novas redações dos §§ 4º e 5º daquele art. 19 dispõem que a Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo. Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso.

## IMUNIDADE

**Sociedades de economia mista.** Em 2015 estava em andamento o julgamento do RE 600867/SP, de interesse da Sabesp, pleiteando a imunidade de IPTU, com seis votos contrários e um a favor, ou seja, a maioria do STF contrário à imunidade.

A Sabesp é uma sociedade de economia mista com ações negociadas na bolsa de valores. Ainda que fosse sociedade de economia mista de capital fechado, a imunidade seria absurda porque seria estendida para participantes de capital de empresas privadas e pessoas físicas.

**Imunidade de livro em CD.** A ementa da Solução de Consulta nº 42 da 10ª RF (DOU de 04-05-06) diz o seguinte: a imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal não se aplica aos CDs e fitas cassetes, ainda que gravados com elementos culturais ou educacionais, com conteúdo análogo ou mesmo idêntico ao de livros impressos.

Aquele dispositivo constitucional dispõe que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

No RE 432.195-5 (DJU de 11-11-05) foi dado provimento ao recurso da União contra uma editora dizendo: inviável, portanto, estender a referida imunidade à CD-

ROMs, conforme pretende a impetrante, ora recorrida. O processo cuidou da tributação de CD-ROM como insumo, isto é, CD-ROM adquirida como matéria-prima para gravação. Na decisão estão citados vários julgados, todos de insumos para confecção de livros e jornais.

No RE 341.989-7 (DJU de 06-09-05) foi dado provimento ao recurso da União contra uma livraria dizendo: inviável, portanto, estender a referida imunidade à CD-ROMs, conforme pretende a impetrante, ora recorrida. Nesta decisão foi transcrito tudo que foi dito na decisão do RE 432.195-5, inclusive citação de julgados anteriores, quando os dois processos envolveram matérias totalmente distintas porque um tratou de imunidade ou não de CD-ROM não gravado como insumo enquanto o outro cuidou de CD-ROM gravado com conteúdo de livro técnico de informática. O problema da justiça no Brasil não é só de morosidade mas também de qualidade como mostra aquela decisão.

No RE 453.670-6 (DJU de 10-08-05) em que uma distribuidora de livros teve ganho de causa contra um município está dito: a razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos.

Se a Constituição deu imunidade tributária para livros, jornais e periódicos, visando incentivar a divulgação de conhecimentos técnicos ou cultura geral, não tem sentido dizer que livro impresso em papel tem imunidade mas o mesmo livro contido em CD-ROM ou outro meio digital ou magnético não tem imunidade. A Constituição não faz tal distinção.

A ementa da Solução de Consulta COSIT nº 51 (DOU de 10-03-14), que tem efeito de ato normativo, diz: imunidade tributária de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão - Inaplicabilidade às publicações em meio eletrônico ou digital.

**Álbuns de figurinhas e respectivos cromos adesivos.** Com aprovação do Parecer pelo Ministro da Fazenda, (DOU de 27-02-13), o AD nº 6 (DOU de 01-03-13) da PGFN dispensa a apresentação de contestação ou recursos e autoriza a desistência dos já interpostos nas ações judiciais que fixam o entendimento de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “d”, da CF alcança os álbuns de figurinhas e respectivos cromos adesivos.

## CONSTITUCIONALIDADE

Quando uma lei ou artigo de lei é declarado inconstitucional pelo STF em Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn, a decisão vale para todos. A inconstitucionalidade decidida pelo STF em Recurso Extraordinário só vale para a parte integrante do processo mas, com base na decisão do STF, se o Senado Federal baixar Resolução suspendendo a lei ou artigo de lei, os efeitos da Resolução valem para todos.

A Lei nº 9.868, de 10-11-99, regulou o processo e o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn perante o STF. O Decreto nº 2.346, de 10-10-97, consolidou as normas de procedimentos a serem observados pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais que teve um artigo acrescido pelo Decreto nº 3.001 de 26-03-99.

A EC nº 45 (DOU de 31-12-04) acresceu o art. 103-A à CF dispondo que o STF

poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

O art. 77 da Lei nº 9.430/96 dispõe que fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:

- I - abster-se de constituí-los;
- II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;
- III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizada, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.

Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas fiscais têm por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais. Destarte, se essa interpretação discrepa da lei ou do regulamento, a questão é de ilegalidade e não de inconstitucionalidade. Esse ato normativo não está sujeito ao controle de constitucionalidade em abstrato. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida. Este foi o Acórdão unânime do STF-Pleno (DJU de 14-09-90, p. 9.423).

O STF não conheceu da ação direta de inconstitucionalidade de Instrução Normativa da Receita Federal e de decreto do Poder Executivo por se tratarem de questões de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (ADIn 5316/6 no DJU de 03-04-92 e ADIn 5898/6 no DJU de 18-10-91).

O DOU de 11-12-02 publicou a decisão do STF na ADIn nº 1.088-3 que julgou procedente a ação contra a Portaria nº 368, de 17-08-93, editada pelo Presidente do Tribunal de Justiça do Estado do Piauí. No mês de dezembro de 2002, o STF conheceu da ADIn e decidiu pela inconstitucionalidade de um parágrafo de artigo do Decreto de indulto de presos. No caso da Portaria havia outros meios jurídicos porque a questão envolvia interesses dos servidores da Justiça estadual. Isso prova que nem sempre é válido o entendimento de que não cabe ADIn contra ato administrativo ou decreto do poder executivo.

A lei ordinária que dispõe a respeito de matéria reservada à lei complementar usurpa competência fixada na CF, incidindo no vício de inconstitucionalidade; o CTN, na parte em que dispõe sobre normas gerais, embora lei ordinária, cumpre função de lei complementar, conforme iterativos pronunciamentos do STF (REsp 130.905-PR do STJ no DJU de 18-08-97). Nesse processo questionou-se a lei que contrariou o art. 43 do CTN, tendo decidido tratar-se de questão de inconstitucionalidade de lei ordinária.

O STF tem, reiteradamente, decidido que não cabe ação direta de inconstitucionalidade questionando lei já revogada. Na ementa da decisão em ADIn nº 649-5 (medida liminar), publicada no DJU de 23-09-94, está dito que o objeto da ação direta prevista no art. 102, I, a e 103 da CF é a declaração de inconstitucionalidade, de lei ou ato normativo em tese, logo o interesse de agir só existe se eles estiverem em vigor.

O STJ decidiu que se o dispositivo legal tido como violado não passa de mera repro-

dução de norma constitucional, que o absorve totalmente, é do STF a competência exclusiva para dispor sobre a temática controvertida (REsp 8.096-SP no DJU de 13-10-92).

O STF rejeitou embargos do contribuinte no RE 0117689/210 (DJU de 27-03-92) pela ausência de prequestionamento da matéria constitucional. O prequestionamento da matéria é essencial tanto na via administrativa como na judicial.

A Lei nº 11.418, de 2006, acrescentou o art. 543-A ao Código de Processo Civil dispondo que o STF, em decisão irrecurável, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral. Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

Como o STF não julgará todos os recursos extraordinários com questão constitucional, o recorrente deverá demonstrar, em preliminar do recurso, para apreciação do STF, a existência da repercussão geral.

**Súmula CARF nº 2 no DOU de 23-12-10:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

## LEI SUSPESA POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL

O art. 52 da Constituição dispõe que compete privativamente ao Senado Federal suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do STF. Há divergência de entendimento entre os autores de livros quanto aos efeitos da Resolução do Senado Federal, ou seja, uns entendendo que produz efeitos a partir da data da Resolução enquanto outros dizem produzir efeitos desde a data da vigência da norma declarada inconstitucional.

O Decreto nº 2.346, de 10-10-97, dispõe que produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional pelo STF, em ação direta, como a Resolução do Senado Federal que suspende a execução de lei ou ato normativo, que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo STF.

O DOU de 09-04-98 publicou o Parecer nº 437/98 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que analisou vários aspectos da contribuição para o PIS/PASEP em decorrência da declaração de inconstitucionalidade do STF e da Resolução nº 49/95 do Senado Federal que suspendeu a execução dos Decretos-lei nºs 2.445/88 e 2.449/88. Em relação aos efeitos da Resolução do Senado Federal, o Parecer cita obras de vários autores, uns propugnando pelo efeito “ex-nunc” e outros pelo efeito “ex-tunc”. Pelo primeiro a Resolução só produz efeitos a partir de sua edição enquanto pela segunda doutrina os efeitos retroagem à data da edição da lei suspensa por inconstitucionalidade.

O Parecer afirma que “no âmbito interno da Administração Pública Federal, a polêmica tornou-se descabida e impertinente enquanto vigir o Decreto nº 2.346/97, editado pelo Chefe do Poder Executivo, no uso das suas atribuições constitucionais (CF art. 84, incisos IV e VI). Não cabe mais saber qual a linha interpretativa possui maior, ou menor, rigor científico. A verdade inexorável é: o Decreto presidencial adotou a tese do efeito ‘ex-tunc’ e isto basta”.

Na conclusão, o Parecer diz que “a Resolução nº 49/95 do Senado Federal suspendeu integralmente a execução dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449 de 1988, por-

tanto, alcançou tanto o PIS quanto o PASEP. O Decreto nº 2.346, de 1997, impôs, com força vinculante para a Administração Pública Federal, o efeito 'ex-tunc' ao ato do Senado Federal que suspendeu a execução de lei ou ato normativo declarado inconstitucional pelo STF (§ 2º do art. 1º c/c § 1º do mesmo artigo).”

## LEGITIMIDADE ATIVA E PASSIVA

Discute-se muito em processos judiciais, envolvendo tanto os tributos federais como estaduais, a falta de legitimidade ativa do contribuinte substituído. O equívoco é dar o mesmo tratamento a todas as substituições tributárias quando há duas substituições nitidamente diferentes. Tomemos, como exemplo, as substituições tributárias da contribuição ao PIS incidente sobre cigarros e combustíveis automotores das leis nºs 9.715/98 e 9.718/98.

A contribuição ao PIS sobre cigarros é paga exclusivamente pelo fabricante que calcula sobre uma base maior. O fabricante cobra do comerciante varejista somente o preço da mercadoria. O valor da contribuição poderá ou não estar embutido no preço da mercadoria. Neste caso o comerciante varejista não tem legitimidade ativa porque não poderá provar que está pagando a contribuição ao PIS ou que está suportando o seu ônus.

A contribuição para o PIS/PASEP e COFINS sobre combustíveis, até a vigência da Lei nº 9.990/00, era diferente porque o distribuidor aplicava a alíquota sobre duas bases de cálculo, ou seja, uma base de cálculo sobre seu faturamento e outra sobre o provável preço de venda do comerciante varejista. A contribuição calculada sobre a segunda base era cobrada do comerciante varejista. Este tinha perfeita legitimidade ativa porque era contribuinte da contribuição. Não se tratava de substituição tributária propriamente dita.

A partir da Lei nº 9.990/00, o comerciante varejista deixou de ser contribuinte de PIS e COFINS em relação aos combustíveis porque as alíquotas foram reduzidas a zero. As contribuições sobre combustíveis derivados de petróleo são devidas pelas refinarias com alíquotas maiores, levando em consideração as operações subsequentes.

O STJ decidiu no REsp 140.204/PR (DJU de 14-12-98) que a COFINS é devida pelos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, a título de substituição dos comerciantes varejistas. O substituto tributário, em sofrendo o ônus da imposição fiscal, tem interesse de agir e legitimidade **ad causam** para discutir judicialmente a exigência tributária que sobre ele recai.

O STJ decidiu no REsp nº 84.953/SP (DJU de 30-09-96) que o responsável tributário sendo sujeito passivo, tem legitimidade para repetir o tributo indevidamente pago (CTN, arts. 121, 165 e 166). O processo envolveu a repetição do adicional estadual do imposto de renda. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo decidiu pela carência da ação porque a autora efetuou os recolhimentos como responsável tributária.

O STF decidiu no Agravo no RE nº 248.191-2/SP (DJU de 23-10-02) que o Ministério Público não tem legitimidade para aforar ação civil pública para o fim de impugnar a cobrança de tributos ou para pleitear a sua restituição. É que, tratando-se de tributos, não há, entre o sujeito ativo (poder público) e o sujeito passivo (contribuinte) relação de consumo, nem seria possível identificar o direito do contribuinte com “interesses sociais e individuais indisponíveis” (CF, art. 127).

O 3º C.C., pelo ac. nº 301-30.952/2003 (DOU de 06-08-04), declarou a nulidade do auto de infração lavrado contra a Justiça Federal de primeira instância dizendo que “não

subsiste o lançamento e a exigência formulada pela Fazenda Nacional contra a Justiça Federal de primeira instância, por serem ambas instituições da própria União Federal, por se tratar de dívida passiva da União, não sujeita a inscrição na dívida ativa por estar configurada a confusão, prevista no art. 1.049 do Código Civil de 1916.”

**Responsabilidade dos sócios, ex-sócios ou diretores.** Quando a fiscalização apura atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, no lançamento de ofício inclui o nome dos responsáveis solidários de que trata o art. 135 do CTN.

O 1º C.C. decidiu que compete exclusivamente à PFN, nos casos da responsabilidade prevista nos arts. 128 a 138 do CTN, imputar a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro, no bojo da cobrança executiva. A imputação de responsabilidade efetuada pela fiscalização é nula por sua incompetência para praticar tal ato (ac. nº 101-96.739/2008 no DOU de 28-01-09).

O acerto está com os dois votos vencidos. O acerto está, também, com o ac. nº 105-17.372/2008 (DOU de 09-03-09) que anulou a decisão de primeira instância, dizendo que não conhecer os argumentos expendidos pelos indicados no auto para compor o pólo passivo da obrigação tributária constitui à evidência, cerceamento do direito de defesa. No mesmo sentido o ac. nº 107-09.556/2008 no DOU de 24-03-09.

Se o ato de incluir o sócio ou administrador como responsável solidário não fosse na lavratura do auto de infração e notificação fiscal, várias consequências poderiam advir. A constatação da prática de ilícitos de que trata o art. 135 do CTN cabe à fiscalização. Como a fiscalização ocorre após decorridos três ou quatro anos após a ocorrência do fato gerador e o julgamento da impugnação e do recurso pode levar vários anos, a inclusão do responsável solidário somente na execução poderá ser alegada a decadência. Poderá ser alegado o cerceamento do direito de defesa porque não teve oportunidade de defesa na fase administrativa.

O ônus da prova de que o sócio ou o administrador praticou atos ilícitos de que trata o art. 135 do CTN é sempre do fisco. O acusado não tem obrigação de fazer prova negativa. Estranhamente o STJ em alguns julgados tem transferido o ônus da prova negativa para o acusado.

## PROCESSO REFLEXO OU DECORRENTE

O processo reflexo ou decorrente é o formado em razão de outro dito matriz ou principal. Assim, se o fisco apurava o ilícito da distribuição disfarçada de lucros na pessoa jurídica, será formado processo para cobrança do imposto de renda da pessoa física beneficiária da distribuição. Trata-se de processo reflexo porque sem a existência do processo contra a empresa não poderia existir processo contra a pessoa física.

A fiscalização da Receita Federal e o 1º Conselho de Contribuintes, todavia, generalizaram o uso do termo processo reflexo para todas as situações em que mais de um tributo é lançado com base nos mesmos elementos de prova do ilícito fiscal mas que na realidade não se trata de processo reflexo mas sim de prova emprestada. Assim, a omissão de receita na empresa pode gerar processos para cobrança do imposto de renda sobre o lucro real, da contribuição social sobre o lucro, de COFINS e de PIS. Nenhum desses processos têm de reflexo.

Duas leis reduziram drasticamente os processos reflexos. A primeira redução veio

com a Lei nº 8.748/93 que manda formar um só processo contendo todas as notificações de lançamento e autos de infração quando, na apuração dos fatos, for verificada a prática de infrações a dispositivos relativos a um imposto, que impliquem a exigência de outros tributos e a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. A segunda redução veio com a Lei nº 9.249/95 que concedeu isenção do imposto de renda na distribuição de lucros apurados a partir de 01-01-96.

Tratando-se de tributação reflexa, o julgamento do processo principal faz coisa julgada no processo decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito existente entre ambos, assim decidiu o 1º C.C. no Ac. nº 101-77.120/87 (DOU de 13-05-87). Vide ainda os ac. nºs 101-77.131/87 (DOU de 13-05-87) e 101-77.064/87 (DOU de 11-03-87) no mesmo sentido.

O 1º C.C. decidiu no Ac. nº 103-07.880/87 (DOU de 19-05-87) que não é nulo o lançamento reflexo efetuado enquanto não julgado definitivamente na esfera administrativa o lançamento principal. O lançamento contemporâneo ao da pessoa jurídica impõe-se por dever funcional, na preservação do crédito tributário contra os efeitos da decadência.

Nem sempre o cancelamento do crédito tributário constituído no processo principal implica o conseqüente cancelamento do lançamento tributário no processo reflexo. Assim, por exemplo, no julgamento da impugnação ou recurso foi confirmada a infração fiscal relativa à omissão de receita apurada pela fiscalização, mas o montante da receita omitido foi compensado com prejuízo fiscal compensável. Nesta hipótese o processo reflexo será mantido para exigir a COFINS, PIS e CSL.

Quando a fiscalização constata omissão de receita e procede ao lançamento do imposto de renda sobre o lucro, do IPI ou contribuição para o PIS ou FINSOCIAL, o 2º C.C. tem decidido que nenhum desses processos é reflexo de outro, ac. nºs 201-65.770/89 (DOU de 09-08-91), 201-66.802/90, 201-66.803/90 e 201-66.837/91 (DOU de 30-10-91).

O 1º C.C. não tem o mesmo entendimento. Pelo ac. nº 102-23.937/89 (DOU de 18-04-91) ficou decidido que tratando-se de lançamento decorrente de autuações feitas na área do IPI, as decisões proferidas nos processos matrizes são aplicáveis ao julgamento deste processo, devido à relação de causa e efetivo que vincula este àqueles.

As decisões do 2º C.C. são corretas porque nenhum daqueles processos é reflexo de outro. Processo reflexo é aquele que decorre de outro e não pode ser decidido antes do julgamento do processo principal. Isso não ocorre quando a mesma omissão de receita faz surgir o lançamento de imposto de renda e IPI ou contribuição para o PIS. Qualquer um desses processos poderá ser julgado antes da decisão em outro processo.

O 1º C.C. decidiu que não produz os efeitos próprios da *resjudicata* a coisa julgada formal. Assim, não apreciado o mérito no processo principal, por ocorrência de revelia, nada obsta que nos processos decorrentes, normalmente contestados, venha a ser apreciada a matéria de fato, atendendo-se a que são autônomos os processos e, ainda diversos os sujeitos passivos (Ac. nºs 104-12.226/95 no DOU de 30-09-96 e 104-11.296/94 no DOU de 07-10-96).

## PRAZOS

Os prazos fixados na legislação tributária serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento. Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal da repartição em que corra o processo ou deva

ser praticado o ato, dispõe o art. 210 do Código Tributário Nacional.

Assim, por exemplo, se o contribuinte for intimado numa sexta-feira, dia útil, a contagem do prazo começará na segunda-feira se recair em dia útil. A sexta-feira, apesar de ser dia útil, será excluída na contagem do prazo por ser dia de início.

Contribuinte cientificado em um sábado, dia sem expediente em repartição fiscal: a contagem do prazo só se inicia na terça-feira seguinte, porque o dia de início foi a segunda-feira (dia de expediente normal) e está excluído da contagem, decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais no Ac. CSRF/03-01.560/89 (DOU de 04-06-90) ao reformar Acórdão da 3ª Câmara do 3º C.C.

Para efeito de impugnação ou recurso, a intimação considera-se feita em:

- I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;
- II - na data do recebimento, por via postal ou telegráfica, se a data for omitida, 15 dias após a entrega da intimação à agência postal-telegráfica;
- III - 30 dias após a publicação ou a afixação do edital, se este for o meio utilizado.

Havia muita divergência de entendimento nos Conselhos de Contribuintes quanto à data da efetiva entrega da impugnação ou recurso ao órgão da Receita Federal, quando o sujeito passivo, valendo-se da faculdade prevista na Portaria nº 12, de 12-04-82, do Ministro Extraordinário da Desburocratização, utilizava a via postal para assegurar o seu direito. Algumas decisões consideravam como data da efetiva entrega a data de recebimento pelo órgão da Receita Federal, enquanto outras consideravam a data da postagem na EBCT.

O ADN nº 19, de 26-05-97, pôs fim à divergência ao definir que será considerada como data da entrega, no exame da tempestividade do pedido, a data da respectiva postagem constante do AR. O ato normativo manda anexar ao processo a cópia do AR ou o envelope com o carimbo da postagem.

Os prazos para interposição de impugnação ou recurso voluntário estão disciplinados pelo Decreto nº 70.235/72, alterado pela Lei nº 8.748/93, que regula o processo fiscal administrativo na esfera federal. Vide itens próprios neste capítulo.

É bastante comum o contribuinte só ter vista do processo fiscal após decorridos cinco ou seis dias da data da lavratura do auto de infração e notificação fiscal. Isso ocorre quando o auto é entregue pelo fiscal num órgão e a vista ocorre na agência da Receita Federal, muitas vezes em cidades diferentes.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 101-84.223/92 (DOU de 16-05-94) que não tem início o prazo para impugnação enquanto perdurar obstáculo à defesa da parte, tendo em vista o princípio da utilidade dos prazos processuais.

Suspende-se o prazo de 30 dias para apresentação de impugnação previsto no art. 15 do Decreto nº 70.235/72 quando a ocorrência de fato alheio à vontade da impugnante (greve dos funcionários da Receita Federal) impossibilite o exercício do direito à ampla defesa da autuada (Ac. nº 108-04.659/97 no DOU de 26-03-98).

## **DECADÊNCIA PARA LANÇAR IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES**

Os prazos para a Fazenda Pública constituir os créditos tributários estão previstos nos arts. 150 e 173 do CTN, respectivamente, redigidos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O RIR de 1999 transcreve, no § 2º do seu art. 898, o art. 29 da Lei nº 2.862, de 1956, dispondo:

§ 2º A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos dos contribuintes, para os fins deste artigo, decai no prazo de cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo.

Quando, em 1992, foi instituído o regime de apuração do lucro real mensal, o 1º C.C. firmou pacífica jurisprudência de que o direito de a Fazenda Nacional constituir créditos tributários relativos ao imposto de renda das pessoas jurídicas extingue-se após cinco anos contados do encerramento de cada período mensal, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

No Simples Nacional o fato gerador ocorre mensalmente, enquanto no lucro presumido e no lucro real trimestral, o fato gerador ocorre trimestralmente. Com isso, não existindo dolo ou fraude, no Simples Nacional, o prazo decadencial de cinco anos é contado a partir do encerramento de cada período mensal (ac. nº 107-09.407/2008 no DOU de 03-11-08). No lucro presumido o prazo conta-se a partir de cada encerramento do trimestre (ac. nº 101-95.310/2005 no DOU de 18-05-06).

Todo estudante de Direito aprende na faculdade que o prazo decadencial não se

interrompe e nem se suspende. A postergação do início da contagem do prazo decadencial poderá ocorrer porque o art. 173 do CTN dispõe que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nem sempre, todavia, é possível efetuar os lançamentos nos prazos previstos na legislação porque há causas impeditivas.

O Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, em seu art. 48, veda qualquer procedimento fiscal na pendência de consulta escrita, relativamente a espécie consultada. Nesta hipótese, o prazo decadencial de cinco anos tem início após o trigésimo dia da solução da consulta. Vide os ac. nºs 103-07.271/86 (DOU de 05-04-88) e 201-71.183/97 (DOU de 28-04-98).

A outra causa impeditiva de o Fisco efetuar o lançamento ocorre quando, raramente, o juiz decide no processo que o Fisco se abstenha de qualquer procedimento, inclusive o de efetuar o lançamento fiscal. Nesta hipótese, o prazo decadencial não tem curso. Se a ação judicial é posterior ao início da contagem do prazo decadencial, o prazo fica interrompido. A CSRF decidiu pelo ac. nº 01-02.403/98 (DOU de 31-03-99) que o prazo de decadência tem início no momento em que inexistente impedimento à constituição do crédito tributário.

A CSRF decidiu que a concessão de liminar em mandado de segurança, impedindo a ação fiscalizadora em sentido amplo, enquanto não cassada, representa obstáculo judicial à formalização do lançamento e suspende a fluência do prazo de decadência previsto no CTN (ac. nº 01-03.279/2001 no DOU de 06-08-03). Foi citado como base legal o art. 23 da Lei nº 3.470/58.

O art. 23 da Lei nº 3.470, de 28-11-58, dispõe que não correrão os prazos estabelecidos em lei para o lançamento ou a cobrança do imposto de renda, a revisão da declaração e o exame da escrituração do contribuinte ou da fonte pagadora do rendimento, até decisão final na esfera judiciária, nos casos em que a ação das repartições do imposto de renda for suspensa por medida judicial contra a Fazenda Nacional (art. 903 do RIR/99).

O 1º C.C., todavia, decidiu pelo ac. nº 108-06.595/01 (DOU de 03-10-01) que o prazo decadencial não se interrompe nem se suspende, e seu transcurso extingue de maneira inexorável o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário. O art. 23 da Lei nº 3.470/58 não tem vigência após a edição do CTN, que disciplinou por inteiro a matéria relativa a decadência e prescrição. Preliminar acolhida.

O art. 23 da Lei nº 3.470/58 não é incompatível com o art. 173 do CTN, porque este dispõe que o direito de a fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ora, se o lançamento está impedido de ser efetuado por ordem judicial, o lançamento não está em condições de ser efetuado na forma do inciso I do art. 173 do CTN. O impedimento de efetuar o lançamento ocorre, também, na existência de consulta formulada. Neste caso, a jurisprudência é pacífica de que não corre o prazo decadencial.

Na maioria dos casos, a decisão judicial não impede a formalização do lançamento para constituição de crédito tributário. Nesta hipótese, o prazo decadencial de cinco anos está em curso. A PGFN expediu o Parecer nº 743/88 (DOU de 14-10-88), que cuida da medida liminar em mandado de segurança, dizendo nos itens 14 a 16 o seguinte:

Não constituído o crédito tributário, haverá a autoridade fiscal que preservar a

obrigação tributária do efeito decadencial, incumbe-lhe, como dever a diligência no trato da coisa pública, constituir o crédito tributário pelo lançamento. Essa medida se impõe, pela falta de outro meio que possa evitar a decadência do direito da Fazenda Nacional. Ressalte-se que a autoridade fiscal em seguida à constituição do crédito tributário, deverá dá-lo como suspenso, em razão da concessão da medida liminar.

Uma vez constituído o crédito tributário através do lançamento não há mais que falar em decadência, ainda que o julgamento da impugnação ou recurso demore dez anos. O prazo prescricional, também, não está em curso porque a exigibilidade do crédito tributário está suspensa na forma do art. 151 do CTN. De longa data, o 1º C.C. vem decidindo que a prescrição intercorrente não se configura no curso do processo administrativo fiscal, posto que a impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário, “ex vi” do disposto no art. 151, inciso III, do CTN (ac. nº 101-77.511/88 no DOU de 12-04-88). O extinto TFR tinha a Súmula nº 153 com o seguinte enunciado:

Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos.

A decadência deverá ser declarada de ofício por quem tomar conhecimento porque inexistente crédito tributário constituído. Nos Conselhos de Contribuintes é comum aquela declaração. O contribuinte que paga um valor lançado após o prazo decadencial tem direito a restituição, independente de qualquer prova de que o pagamento não era devido.

O art. 173 do CTN dispõe que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da data em que se torna definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Uma das hipóteses de nulidade por vício formal ocorreu em grande número nos lançamentos eletrônicos em que não houve identificação do nome e matrícula da autoridade lançadora.

Quando o vício não é formal, mas de essência, não há reabertura do prazo de cinco anos para novo lançamento. O vício de essência ocorre, por exemplo, quando há erro de sujeito passivo, isto é, o lançamento foi efetuado em nome da incorporada em vez da incorporadora.

**Súmula nº 72 da CSRF não vinculante (DOU de 14-12-12).** O enunciado da súmula diz: caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. A súmula não esclarece se não ocorrendo dolo, fraude ou simulação é inaplicável o inciso I do art. 173 nos tributos de lançamentos por homologação. Isso porque o CARF tem decidido que não havendo pagamento o prazo decadencial é sempre contado na forma daquele artigo.

**Lançamento por homologação ou declaração.** A maioria dos tributos federais, como IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI etc., está no regime de lançamento por homologação do art. 150 do CTN. Por muitos anos, as diversas Câmaras do 1º C.C. não tinham entendimento pacificado quanto ao prazo decadencial para constituir o crédito tributário de IRPJ, ora aplicando o § 4º do art. 150, ora o art. 173 do CTN.

A divergência de entendimento continua no CARF, com aumento de conselheiros que mandam aplicar o art. 173, inciso I, do CTN, independente de dolo ou fraude,

quando não ocorreu pagamento antecipado (ac. 1401-00.380 no DOU de 25-04-11, 1402-00.416 no DOU de 16-05-11, 1801-00.272 no DOU de 22-02-11, 2302-00.216 no DOU de 21-02-11 etc.).

Inúmeros acórdãos do CARF têm decidido que o que determina a natureza do lançamento, se por homologação ou declaração, é a legislação específica do tributo, e não a circunstância de ter ou não havido pagamento. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, não sendo caso de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para contagem do prazo de decadência é a data da ocorrência do fato gerador (ac. 1102-00.368 no DOU de 02-09-11, 9101-00.025 e 9101-00.029 no DOU de 11-10-11, 1102-00.326 e 1102-00.354 no DOU de 14-10-11).

Se o lançamento por homologação do art. 150 do CTN tem aplicação somente para homologar o pagamento efetuado, em todo lançamento de ofício seria aplicável o prazo decadencial do art. 173 do CTN. Não tem sentido aplicar o art. 150 para o IRPJ e a CSLL declarados e pagos e aplicar o art. 173 para cobrança de ofício da diferença daqueles tributos.

**Súmula 555 do STJ.** Essa súmula diz que quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

A redação da súmula é confusa mas está adotando o entendimento de que na falta de antecipação do tributo, no regime de lançamento por homologação, o prazo decadencial rege-se pelo art. 173, I, do CTN.

**Prazo decadencial das contribuições.** A fiscalização da Receita Federal vinha constituindo os créditos tributários de CSLL, PIS e COFINS, considerando o prazo decadencial de dez anos na forma do art. 45 da lei nº 8.212, de 1991. O 1º C.C. e a 1ª Câmara da CSRF vinha decidindo pacificamente dizendo que o prazo decadencial para constituir os créditos tributários de CSLL, PIS e COFINS é de cinco anos na forma do § 4º do art. 150 do CTN. O 2º C.C. e a 2ª Câmara da CSRF, na maioria das decisões, aplicavam o prazo decadencial de dez anos de que trata o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991.

O STF editou a Súmula Vinculante nº 8 dizendo que “são inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto nº 1.569, de 1977, e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”. A edição da Súmula decorreu da decisão do Pleno do STF sobre a questão.

O art. 2º da Lei nº 11.417, de 2006, dispõe que a partir de sua publicação na imprensa oficial, a Súmula terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Com isso, a Receita Federal não poderá constituir créditos tributários de contribuições com base no art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, e os órgãos administrativos e judiciais não poderão manter os créditos constituídos com base naquele artigo de lei.

**Prazo decadencial para o sujeito passivo.** O art. 149 do CTN dispõe que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa. O seu parágrafo único dispõe que a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O CARF decidiu pelo ac. 1402-00.690 (DOU de 28-03-12) que assim como a Fa-

zenda Pública não pode fazer lançamento em relação a fatos ocorridos em período atingido pela decadência, igual restrição se faz ao sujeito passivo. O prazo decadencial de cinco anos opera-se tanto para o Fisco, quanto para o contribuinte. Com isso, o contribuinte não pode retificar fatos de período decaído para aumentar créditos tributários.

**Dispensa de lançamento.** O CARF decidiu pelo ac. nº 1101-00.311/2010 (DOU de 17-09-10) que a declaração de decadência do direito de formalizar o crédito tributário não implica a sua extinção se a sua formalização já se verificara mediante depósito judicial dos valores correspondentes. Com isso, na existência de depósito é dispensado o lançamento.

**Confissão de dívida após decadência.** O STJ decidiu em recurso repetitivo que não é possível a constituição de crédito tributário com base em documento de confissão de dívida tributária apresentado, para fins de parcelamento, após o prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN (REsp1.355.947- SP).

## TRIBUTOS DECLARADOS NA DIPJ OU DCTF

Na época em que a DIPJ era entregue em formulário de papel, o próprio contribuinte preenchia o recibo de entrega da declaração e da notificação de lançamento que era carimbado e devolvido pela Receita Federal. Esse recibo já constituía o lançamento do imposto de renda que, se não pago no vencimento, poderia ser inscrito em dívida ativa para execução fiscal.

Hoje, a DIPJ é entregue via Internet e por isso o contribuinte só recebe o recibo de entrega da declaração mas não é notificado do lançamento do imposto de renda e da CSLL. Tratam-se de tributos declarados mas não lançados, não estando em condições de inscrição em dívida ativa para execução fiscal.

O IRPJ e a CSLL informados na DCTF têm os efeitos jurídicos de tributos lançados para fins de inscrição em dívida ativa para execução fiscal. O STJ firmou pacífica jurisprudência de que o reconhecimento do débito tributário pelo contribuinte, mediante a DCTF, com a indicação precisa do sujeito passivo e a quantificação do montante devido, equivale ao próprio lançamento, restando o Fisco autorizado a proceder à inscrição do respectivo crédito em dívida ativa. Vide REsp nº 416.701-SC no DJ de 06-10-2003, nº 650.241-RS no DJ de 20-09-2004 e nº 693.828-PR no DJ de 13-06-2005.

O débito declarado na DCTF e não pago no vencimento não está sujeito ao lançamento de ofício mas já houve época em que a fiscalização da Receita Federal fazia o lançamento com a multa de ofício. O art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001, chegou a mandar efetuar o lançamento de ofício para diversas irregularidades na DCTF, inclusive por falta de comprovação de pagamento do tributo declarado. Aquele artigo teve sua limitação imposta pelo art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, alterada pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 2004.

**Súmula 436 do STJ.** O STJ editou a Súmula nº 436 dizendo que a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Essa Súmula é aplicável na entrega da DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários) por constituir confissão de dívida mas não é aplicável na entrega da DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) por não constituir confissão de dívida e nem lançamento de tributo.

## DECADÊNCIA PARA LANÇAR MULTA ISOLADA

O CARF decidiu que a contagem do prazo decadencial para efeito de decadência do direito de lançar a multa isolada inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele de ocorrência do fato gerador da obrigação (art. 173, I do CTN) (ac. 1202-00.297 no DOU de 30-03-11 e 1401-00.429 no DOU de 11-08-11).

O inciso I do art. 173 do CTN não diz fato gerador, mas sim, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Com isso, a contagem do prazo decadencial para lançar a multa isolada, por falta de pagamento das antecipações dos meses de janeiro a outubro de 2011, tem início em 01-01-2012 porque as antecipações poderiam ser cobradas em 2011. Sobre as multas por falta de antecipação de novembro e dezembro, o prazo decadencial tem início em 01-01-2013.

Já pelo ac. 1302-00.659 (DOU de 11-11-11) o CARF decidiu que o prazo decadencial para lançamento da multa isolada pelo não recolhimento do imposto de renda a título de estimativa segue a regra do tributo a que se refere, aplicando-se destarte a regra do § 4º, do art. 150, do CTN.

## PRESCRIÇÃO DE DÉBITOS

No Direito Tributário a nítida distinção entre decadência e prescrição para cobrança de tributos veio em 1966 com a Lei nº 5.172 (CTN). No RIR/59 baixado com o Decreto nº 47.373 só tinha o capítulo de prescrição. No caso de imposto de renda na fonte só usou a palavra prescrição. Rubens Gomes de Souza, ao tratar de auto-lançamento (hoje lançamento por homologação) em seu Compêndio, também usou a palavra prescrição para o fisco rever o lançamento efetuado pelo contribuinte. O art. 174 do CTN dispõe:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

- I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal (redação dada pela LC nº 118, de 2005);
- II - pelo protesto judicial;
- III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
- IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

O crédito tributário prescrito continua existindo, embora a Fazenda Pública tenha perdido o poder de cobrá-lo coercitivamente. Com isso, ninguém pode declarar a prescrição de ofício. O contribuinte que paga um débito fiscal prescrito, para obter restituição terá que provar que o pagamento era indevido. O STJ decidiu no REsp 46.496 MA (DJU de 16-12-96) que o juiz não pode, de ofício, decretar a prescrição da execução fiscal.

No DJU de 2004 foram publicadas inúmeras decisões do STJ mantendo a jurisprudência no sentido da impossibilidade de o juiz declarar de ofício a prescrição de direitos patrimoniais. Nas páginas 228 e 229 do dia 30-08-04 estão publicados os acórdãos nos REsp nºs 642.765-PE, 642.839-PE e 642.840-PE.

O curso do prazo prescricional poderá ser interrompido mediante uma das provi-

dências elencadas no art. 174 do CTN. O STJ decidiu no REsp 152.390-SP (DJU de 12-06-00) que o despacho do juiz, ordenando a citação do executado, não tem o condão de interromper a prescrição, em processo de execução fiscal. Somente a citação do devedor produz o efeito de interromper o prazo prescricional, em obediência às normas contidas na Lei nº 6.830/80, em harmonia com o art. 174, parágrafo único do CTN.

Com a nova redação do inciso I do parágrafo único do art. 174 do CTN, introduzida pela LC nº 118, de 2005, o prazo prescricional para cobrar débitos tributários fica interrompido com o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal. É mais um absurdo da legislação.

O STJ decidiu no REsp 72.689/SP (DJU de 11-05-98) que a propositura da ação anulatória de débito fiscal, sem o depósito do montante do crédito tributário, não inibe a Fazenda do Estado de promover a cobrança da dívida, nos termos do art. 585, § 1º, do CPC, nem constitui causa suspensiva ou interruptiva da prescrição, porquanto não se encontra entre as hipóteses previstas nos artigos 151 ou 174 do CTN. Recurso provido. Decisão unânime.

O STJ decidiu no REsp 30.054-3-SP (DJU de 27-09-93) que a citação por edital, como preconizado no art. 82, IV, da Lei nº 6.830/80, suspende o curso do prazo prescricional, o que não colide com o “cânon” inscrito no parágrafo único do art. 174, do CTN.

O custo para cobrança de pequenos valores mediante execução fiscal é maior que a receita. Com isso, de longa data o Ministério da Fazenda vem expedindo Portarias para o não-ajuizamento e não-inscrição em Dívida Ativa da União de débitos tributários de pequeno valor. A mais recente é a Portaria nº 49, de 01-04-04, cujo valor do débito para não-inscrição em Dívida Ativa é de R\$ 1.000,00 enquanto para não-ajuizamento é de R\$ 10.000,00. Em todas as Portarias está dito que a medida suspende a prescrição dos créditos.

Aquela Portaria nº 49, de 01-04-04, teve como base legal o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569, de 1977, que foi declarado inconstitucional pelo STF na Súmula Vinculante nº 8 (DOU de 20-06-08). Com isso, a não inscrição como dívida ativa ou a sustação da cobrança judicial não suspende a prescrição.

O art. 40 da Lei nº 6.830/80, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, dispõe que o juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. Nos primeiros anos de aplicação daquele artigo, o extinto TFR vinha aceitando a suspensão do prazo prescricional.

O STJ pacificou a jurisprudência no sentido de não ocorrer suspensão do prazo prescricional de crédito tributário com base no art. 2º, § 3º ou art. 40 da Lei nº 6.830/80. No REsp 97.328-PR (DJU de 15-05-00) ficou decidido que a regra inserta no art. 40 da Lei nº 6.830/80 não tem o condão de tornar imprescritível a dívida fiscal, já que não resiste ao confronto com o art. 174, parágrafo único, I, do CTN,

As decisões do STJ não são motivos de alegria dos pequenos devedores porque a Fazenda Pública, mesmo sabendo ser ilegal o não-fornecimento de certidão negativa quando o débito estiver prescrito, o contribuinte somente consegue o documento se pagar o débito ou por meio de medida judicial. O custo desta última medida poderá ser maior.

Quando o débito é de valor superior a R\$ 10.000,00 há o ajuizamento para execução fiscal e, neste caso, o contribuinte pode alegar a prescrição que será aceita pelo juiz. No caso de débito de valor inferior àquele limite, como não ocorre a remessa para execução fiscal, o contribuinte não tem meios para defender seu direito, apesar de o débito estar prescrito. Em 2004 houve caso de a Receita Federal negar o fornecimento de certidão negativa por um suposto débito de R\$ 16,00 com fato gerador de 1996, sem que o contribuinte nunca tivesse sido notificado. O contribuinte pagou o débito prescrito porque a contestação seria mais onerosa e demorada. Onde está a justiça fiscal?

O art. 53 da Lei nº 11.941, de 2009, dispõe que a prescrição dos créditos tributários pode ser conhecida de ofício pela autoridade administrativa. O AD nº 9, de 01-12-08, da PGFN dispensa interposição de recursos e autoriza a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes nas execuções fiscais que forem extintas pela prescrição intercorrente, nos casos de arquivamento nos termos do art. 20 da Lei nº 10.522, de 2002.

A possibilidade da autoridade administrativa de reconhecer a prescrição de ofício evita a formação desnecessária de estoques de créditos não recebíveis e pratica justiça fiscal.

## **CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL DE TRIBUTOS DECLARADOS NA DCTF**

A quase totalidade dos tributos administrados pela Receita Federal e devidos pelas pessoas jurídicas são informados na DCTF (Declaração de Contribuições e Tributos Federais). As optantes pelo regime de SIMPLES estão desobrigadas dessa obrigação acessória. A entrega da DCTF tem influência na contagem do prazo prescricional para a Fazenda Nacional cobrar seus créditos tributários.

O art. 174 do CTN dispõe que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. O STJ decidiu no REsp nº 678.038-SP (DJU de 21-03-05):

1 - Em se tratando de tributo lançado por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, mostra-se incabível aguardar o decurso do prazo decadencial para o lançamento. Tal declaração elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

2. Sendo possível a inscrição do débito em dívida ativa para a cobrança executiva no caso de não haver o pagamento na data de vencimento, deve ser considerado como marco inicial para a contagem do prazo prescricional de cinco anos a data estabelecida como vencimento do tributo constante da declaração (art. 174 do CTN).

3. No interregno que medeia a declaração e o vencimento, o valor declarado a título de tributo não pode ser exigido pela Fazenda Pública, razão pela qual não corre o lustro prescricional da pretensão de cobrança nesse período.

O STJ vem confirmando as decisões dos TRF de que a DCTF equivale à constitui-

ção do crédito pela Fazenda, dispensando-a do lançamento, sendo possível a inscrição do débito em dívida ativa para cobrança executiva no caso de não ser paga no vencimento. Se impago o tributo no prazo previsto na legislação tributária, é a partir da data de entrega da DCTF que corre o prazo prescricional para a sua cobrança (REsp nº 749.048-PR (DJU de 15-06-05) e REsp nº 650.241-RS (DJU de 20-09-04).

## **PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NA EXECUÇÃO FISCAL**

Durante o processo administrativo, em que o crédito tributário da Fazenda Pública estiver com a exigibilidade suspensa por impugnação ou recurso, não corre o prazo de prescrição para a cobrança. Diferente é a prescrição intercorrente durante a execução fiscal.

Nos casos de processos de execução fiscal paralisados há mais de cinco anos, o STJ vinha decidindo pela possibilidade de reconhecer a prescrição intercorrente, mesmo que de ofício, visto que o art. 40 da Lei nº 6.830, de 1980, nos termos em que admitido no ordenamento jurídico, não tem prevalência. A sua aplicação há de sofrer os limites impostos pelo art. 174 do CTN.

O STJ mudou de entendimento, dizendo nova orientação, e tem reiteradamente decidido pela impossibilidade de o juiz declarar de ofício a prescrição intercorrente de direitos patrimoniais. A prescrição de processos paralisados há mais de cinco anos é reconhecida desde que provocada pelas partes. O decurso desse prazo ocorre por diversos motivos mas o comum é não encontrar o executado ou não encontrar bens penhoráveis para execução. O segundo motivo é o valor da execução ser igual ou inferior a R\$ 10.000,00.

O art. 20 da Lei nº 10.522, de 2002, com nova redação dada pelo art. 21 da Lei nº 11.033, de 2004, dispõe que serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do PFN, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela PGFN ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00. Se o arquivamento do processo ocorrer sem que haja o despacho do juiz ordenando a citação do executado, a prescrição intercorrente acontecerá com maior frequência, ainda que a redação do inciso I do parágrafo único do art. 174 do CTN tenha sido alterada pela LC nº 118, de 2005, mudando de citação pessoal feita ao devedor para despacho do juiz ordenando a citação. Essa alteração é absurda porque o prazo prescricional não pode ser interrompido sem que o devedor tome conhecimento do débito através da citação.

O absurdo é o STJ mudar de jurisprudência, dizendo nova orientação, para vedar o reconhecimento de ofício de débito prescrito. Se o débito está prescrito a Fazenda Pública não tem ação coercitiva para sua cobrança. Como o débito prescrito pode impedir a obtenção de certidão negativa de débito? O não fornecimento da certidão de quitação é abuso de autoridade. Inúmeros contribuintes pagam supostos débitos de pequeno valor, vencidos há mais de dez anos, por ser menos oneroso mas onde está a justiça fiscal? A nova jurisprudência do STJ é um retrocesso no Direito Tributário e que contraria a doutrina e o ensino do direito no Brasil.

O art. 6º da Lei nº 11.051, de 2004, acrescentou o § 4º ao art. 40 da Lei nº 6.830, de 1980, com a seguinte redação:

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

O STJ tem decidido que o § 4º tratando-se de norma de natureza processual, tem aplicação imediata, alcançando inclusive os processos em curso, cabendo ao juiz da execução decidir a respeito da sua incidência, com a única condição de ser previamente ouvida a Fazenda Pública, permitindo-lhe arguir eventuais causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional (REsp nº 783.617-RS no DJU de 21-11-05). O absurdo do § 4º é contar o prazo prescricional a partir da decisão que ordenar o arquivamento sem baixa do processo.

Sobre a prescrição intercorrente vide os REspeciais nºs 650.016-PE (DJ de 13-06-05), 617.990-PE e 617.999-PE (DJ de 18-05-05), 707.881-RS (DJ de 09-05-05) e 689.882-RS (DJ de 22-06-05).

O STJ editou a Súmula nº 314 dispondo que em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.

O STJ decidiu que ainda que a execução fiscal tenha sido arquivada em razão do pequeno valor do débito executado, sem baixa na distribuição, nos termos do art. 20 da Lei nº 10.522, de 2002, deve ser reconhecida a prescrição intercorrente se o processo ficar paralisado por mais de cinco anos a contar da decisão que determina o arquivamento, pois essa norma não constitui causa de suspensão do prazo prescricional. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido. (REsp nº 1.102.554-MG).

**Remissão de débitos até R\$ 10.000,00.** O art. 14 da Lei nº 11.941, de 2009, concedeu anistia total para os débitos com a Fazenda Nacional, com exigibilidade suspensa ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, que em 31-12-07 estejam vencidos há cinco anos ou mais, cujo valor consolidado naquela data seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00.

A quase totalidade dos débitos naquelas condições já estavam prescritos na forma do art. 174 do CTN. Isso porque, a Portaria nº 49, de 2004 autorizou a não inscrição, como Dívida Ativa da União, de débitos de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 e o não ajuizamento das execuções fiscais de débitos de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00. Com isso, se em 31-12-07 já estavam vencidos há mais de cinco anos, na data da Lei nº 11.941, de 2009, a maioria daqueles débitos está prescrita.

## DEPÓSITOS PARA GARANTIA OU ARROLAMENTO DE BENS

A lei nº 10.522, de 19-07-02, que instituiu o Cadastro Informativo (CADIN) dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, pelo seu art. 32 alterou o art. 33 do Decreto nº 70.235, de 06-03-72, cujo § 2º passou a ter a seguinte redação:

§ 2º Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% da exigência fiscal definida na decisão, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física.

O STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.976 (DOU de 10-04-07), por unanimidade, julgou procedente a ação para declarar a inconstitucionalidade do art. 33, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação dada pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 2002.

Com a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo de lei que exigia a garantia para poder recorrer à segunda instância administrativa em litígio de tributos federais, a Receita Federal expediu o ADI nº 9, de 05-06-07, dispondo que não será exigido o arrolamento de bens e direitos como condição para seguimento do recurso voluntário.

O art. 2º dispõe que a autoridade administrativa de jurisdição do domicílio tributário do sujeito passivo providenciará o cancelamento, perante os respectivos órgãos de registro, dos arrolamentos já efetuados.

O ato normativo só fala em arrolamento mas não fala em liberação de depósitos em dinheiro efetuados antes ou depois da alteração da lei de depósito para arrolamento. Entendemos que em ambos os casos os depósitos em dinheiro terão que ser liberados porque o STF julgou inconstitucional a exigência da garantia para recurso administrativo.

Os Conselhos de Contribuintes não tomaram conhecimento de inúmeros recursos voluntários por falta de garantia exigida. A inconstitucionalidade decidida em ADIn é como se a lei nunca tivesse existido, isto é, o efeito da decisão retroage à data da lei. Com isso, no caso de recurso voluntário não julgado por falta de garantia, o contribuinte que não pagou a dívida poderá requerer o julgamento do recurso no Conselho de Contribuintes, ainda que o débito esteja na fase de cobrança judicial.

A Receita Federal expediu o ADI nº 30, de 15-06-09, dispondo sobre a nulidade das decisões que não tenham admitido recurso voluntário de contribuintes, por descumprimento do requisito do arrolamento de bens e direitos, bem como dos demais atos delas decorrentes. O ato normativo permite, no prazo de cinco anos contados da decisão que não admitiu o recurso voluntário, reiterar o julgamento na segunda instância administrativa.

O STF editou a Súmula vinculante nº 21 dispondo que é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

O STF editou a Súmula vinculante nº 28 (DOU de 17-02-10) dispondo que é inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.

## **DEPÓSITO PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE**

O art. 151 do CTN dispõe que suspende a exigibilidade do crédito tributário o depósito do seu montante integral. Como as reclamações e os recursos administrativos, também, suspendem a exigibilidade do crédito tributário, o depósito é pouco utilizado na fase administrativa, principalmente com a declaração de inconstitucionalidade da garantia para recursos.

O depósito integral em dinheiro, seja na fase administrativa ou judicial, além de suspender a exigibilidade do crédito tributário tem a vantagem de fazer cessar a incidência de atualização monetária e os juros de mora sobre o débito.

Uma vez proposta ação anulatória de débito fiscal, com o depósito do valor questionado, é defeso à Fazenda Pública ajuizar execução fiscal. Se o faz, responde a exequente pelo prejuízo que causou (Ac. do STJ no REsp nº 4.089-SP no DJU de 29-04-91 ).

O Poder Judiciário tem decidido pacificamente que o depósito que suspende a exigibilidade do crédito tributário é o efetivado em dinheiro. A fiança ou o depósito em Títulos da Dívida Agrária servem exclusivamente como garantia de execução e não como suspensão de exigibilidade dos créditos tributários. Vide Ac. nº REsp 30.610-7-SP no DJU de 15-03-93 e REsp nº 24.888-0-AL no DJU de 04-10-93 e RMS nº 1.268-0-AM no DJU de 09-05-94 do STJ.

O STJ editou a Súmula nº 112 dispondo que o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.

A jurisprudência, inclusive a do STF, firmou entendimento no sentido de que o depósito para suspender a exigibilidade do crédito tributário só pode ser convertido em renda da União, ou devolvido ao contribuinte, após o trânsito em julgado da sentença. Diferentemente, quando a sentença extingue o processo sem julgamento do mérito, pode o depósito ser imediatamente devolvido ao contribuinte, que fica assim privado da suspensividade, inexistindo a possibilidade de haver, em favor da Fazenda, a conversão do depósito em renda (REsp nº 729.837-RJ no DJ de 13-05-05).

**Juros Selic sobre depósitos.** A Solução de Consulta COSIT nº 157 (DOU de 01-07-14), que tem efeito de ato normativo, definiu que os acréscimos ao montante depositado judicial ou administrativamente somente ocorre o fato gerador para tributação pelo IRPJ e pela CSLL quando:

- a) a solução da lide for favorável ao depositante;
- b) o levantamento do depósito com acréscimos se der por autorização administrativa ou judicial, antes da solução da lide.

**Juros de mora sobre depósitos.** O STJ decidiu em recurso repetitivo que incidem IRPJ e CSLL sobre os juros remuneratórios devidos na devolução dos depósitos judiciais efetuados para suspender a exigibilidade do crédito tributário. (REsp 1.138.695-SC).

**Depósito em mandado de segurança.** A Lei nº 12.016, de 2009, que disciplina o mandado de segurança individual ou coletivo dispõe em seu art. 7º que ao despachar a inicial, o juiz poderá exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica. Com a nova lei, a exigência de depósito em dinheiro deve aumentar nas ações tributárias. A caução e a fiança não suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

**Seguro garantia para débitos inscritos em Dívida Ativa.** A PGFN regulamentou através da Portaria nº 1.153, de 13-08-09, a aceitação de seguro garantia para débitos inscritos em Dívida Ativa da União.

## TRANSFERÊNCIA DE DEPÓSITO PARA TESOUREO NACIONAL

A lei nº 9.703, de 17-11-98, determina que os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais, administrados pela Receita Federal, efetuados a partir de 01-12-98 sejam repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional.

O Decreto nº 2.850, de 27-11-98, disciplinou os procedimentos a serem observados no recebimento e repasse dos depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos federais. A IN nº 421, de 2004, alterada pela IN nº 449, de 2004, e IN nº 736, de 2007, aprovou o documento a ser utilizado nos depósitos judiciais e extrajudiciais, bem como os

procedimentos para retificação de erros no documento, levantamento dos depósitos etc. O ADE nº 74, de 2009, consolidou os códigos de receitas para depósito judicial e extrajudicial.

O STJ tem decidido que tratando-se de extinção do mandado de segurança, sem julgamento do mérito, o depósito efetuado deve ser devolvido ao contribuinte, e não convertido em renda da União. No REsp nº 729.837-RJ (DJU de 13-05-05) estão citados vários julgados.

O STF julgou improcedente a ADIn proposta pela OAB contra a Lei nº 9.703, de 1998, que determina o repasse dos depósitos judiciais e extrajudiciais para a Conta Única do Tesouro Nacional (DOU de 16-09-10).

## JUROS SELIC SOBRE DEPÓSITO EM DINHEIRO

O art. 320 do RIR/94 dispunha, sem base em lei, que na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das atualizações monetárias dos depósitos judiciais em garantia. No RIR/99 não consta tal determinação.

O DOU de 19-09-06 e 18-10-06 publicou 44 Soluções de Consultas da 8ª RF dizendo que os rendimentos de depósitos feitos nos termos da Lei nº 9.703, de 1998, devem ser reconhecidos como receita do depositante apenas por ocasião da solução da lide, caso esta lhe seja favorável e na proporção em que o for. O mesmo tratamento é aplicável a outras espécies de depósitos judiciais, os quais obedeçam a sistemática análoga à estabelecida na referida lei, ou seja, em síntese, que sejam feitos em conta em relação à qual o depositante não tenha titularidade ou disponibilidade enquanto pender a lide judicial e cujos montantes e respectivos acréscimos sobre ele incidentes só lhe sejam eventualmente revertidos quando encerrada a lide, caso seu resultado lhe seja favorável e na proporção em que o for.

O STJ, por unanimidade em recurso repetitivo, decidiu que os juros recebidos no levantamento de depósito judicial ou na repetição de indébito tributário compõem a base de cálculo de IRPJ e CSLL (REsp 1.138.695/SC).

**Apropriação de despesas de juros Selic pela empresa.** Algumas empresas efetuam depósito judicial ou extrajudicial para suspender a exigibilidade do débito questionado e apropriam, anualmente, a despesa de juros Selic, sem apropriar a receita de juros sobre o depósito. Neste caso, o correto é a fiscalização glosar a despesa porque havendo depósito integral em dinheiro não há incidência de juros Selic, ainda que perca a questão.

## FIANÇA BANCÁRIA

No processo judicial, o juiz poderá aceitar a fiança bancária em vez de depósito em dinheiro. A principal diferença entre as duas garantias é que o depósito judicial feito antes da data do vencimento do tributo, quando revertido a favor da União, é considerado como pagamento feito dentro do prazo de vencimento.

No caso de fiança, o pagamento feito em razão da decisão final desfavorável ao contribuinte é considerado feito após o vencimento. A consequência será a exigência de multa e juros de mora.

O STJ decidiu no REsp 24.888-0-AL (DJU de 04-10-93) que a simples fiança bancária não suspende a cobrança de tributos, eis que ao caso se aplica o art. 151 do CTN, que não prevê essa possibilidade.

## **MEDIDA CAUTELAR FISCAL**

A Lei nº 8.397, de 06-01-92, instituiu a medida cautelar fiscal cujo procedimento poderá ser instaurado antes ou no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias. Os arts. 1º e 2º dessa lei receberam novas redações pelo art. 65 da Lei nº 9.532/97.

O art. 11 autoriza a concessão de medida cautelar fiscal em procedimento preparatório, ou seja, ainda na fase de impugnação ou recurso administrativo fiscal. A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação. Tratando-se de pessoa jurídica, a indisponibilidade recairá somente sobre os bens do ativo permanente.

A Lei nº 8.437, de 30-06-92, restringe a concessão de medida liminar contra atos do Poder Público, no procedimento cautelar ou em outras ações de natureza cautelar ou preventiva.

Os procedimentos a serem adotados, pelos órgãos da Receita Federal, para solicitação, à Procuradoria da Fazenda Nacional, de propositura de medida cautelar fiscal foram disciplinados pela IN nº 143 de 04-12-98.

A Portaria Conjunta nº 2, de 01-07-04, dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelas unidades da PGFN e da SRF nos casos sujeitos à Ação Cautelar Fiscal.

A IN nº 1.171, de 07-07-11, estabeleceu procedimentos para propositura de medida cautelar fiscal.

## **CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL**

O crime de sonegação fiscal sujeita à pena de detenção ou reclusão foi introduzido com a Lei nº 4.729/65. O enquadramento como crime só se dava na sonegação dolosa ou fraudulenta e a Lei previa a extinção da punibilidade quando o infrator promovia o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, ação fiscal própria, ou, quando instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância.

A Lei nº 8.137, de 27-12-90, ampliou o enquadramento no crime de sonegação fiscal para considerar como crime deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadorias ou prestação de serviços, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

A extinção da punibilidade do crime de sonegação fiscal pelo pagamento do tributo, prevista na Lei nº 4.729/65 e 8.137/90, foi revogada pelo art. 98 da Lei nº 8.383/91. Na sanção da Lei nº 8.696, de 26-08-93, o sr. Presidente da República vetou o art. 3º onde dispunha que extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º da lei nº 8.137/90 quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, com seus acessórios, antes do encerramento do procedimento administrativo.

O art. 34 da Lei nº 9.249/95 dispõe que extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na lei nº 8.137/90 e na lei nº 4.729/65 quando o agente promover o paga-

mento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. Os §§ 1º e 2º que foram vetados dispunham:

§ 1º Caberá a representação penal após julgamento do processo administrativo fiscal, quando neste forem apurados elementos caracterizadores do cometimento de crime em tese.

§ 2º As disposições do *caput* e do parágrafo anterior aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos policiais e processos penais em curso.

A legislação que cuida dos crimes tributários precisa ser melhorada. A generalização como fez a Lei nº 8.137/90 leva a descrédito tanto dos contribuintes como do Poder Judiciário porque trata do mesmo modo o falsificador de fatura ou nota fiscal daquele que simplesmente deixou de recolher o tributo no prazo fixado por falta de recursos. Algumas legislações estaduais obrigam o fiscal a fazer representação criminal por simples atraso no recolhimento de ICMS, ainda que não seja o de substituição. Isso pode ser usado como arma de ameaça.

O vetado § 1º teve objetivo correto mas faltou dizer que o prazo decadencial ou prescricional para início do processo criminal começa a ser contado dessa data. A legislação que permite processar criminalmente o contribuinte antes da definição do processo fiscal é coisa de ditadura mas no Brasil nem na ditadura teve legislação semelhante. De acordo com mansa e pacífica jurisprudência administrativa federal, todos os processos instaurados em função de infração fiscal apurada num processo são tratados como reflexos ou decorrentes que não podem ser julgados antes do processo dito principal. O mesmo princípio terá que ser observado no processo criminal.

A pena de reclusão ou detenção por crime fiscal não pode ser generalizada para todos os atos e fatos que resultam em falta de pagamento ou pagamento a menor de tributo como dispõe a lei nº 8.137/90. A utilização de *notas frias* deve ser um dos poucos crimes cuja punibilidade deveria ser mantida mesmo com o pagamento do tributo e seus acréscimos.

A falta de recolhimento do imposto retido nem sempre pode ser considerado ato criminoso. Na maioria das vezes o sócio ou o administrador não teve proveito porque os recursos foram empregados na manutenção da atividade empresarial. Entre deixar de pagar os salários e o imposto retido, as empresas preferem pagar em primeiro lugar os salários.

Pela Lei nº 8.137/90, deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, constitui crime sujeito à pena de dois a cinco anos e multa.

O crime de sonegação fiscal veio em 1965 e nestes 40 anos, apesar de centenas de processos fiscais instaurados por utilização de notas frias, não se tem notícia de alguém estar cumprindo pena de reclusão ou detenção. Com a generalização introduzida pela Lei nº 8.137/90, dificilmente um juiz decretaria a prisão por sonegação fiscal, salvo no caso de notas frias ou outras fraudes praticadas com evidente dolo, porque na maioria dos processos de grande valor a divergência entre o fisco e o contribuinte decorre de interpretação de leis.

Entre as razões do veto foi dito que a ação fiscal e a representação criminal são simultâneas. Conseqüência da simultaneidade do início dos procedimentos é a possibilidade de o contribuinte, antes do término do processo administrativo – mas mesmo após a ocorrência de condenação criminal – efetuar o recolhimento dos tributos e

encargos e alcançar a impunibilidade.

Diz ainda nas razões de veto que a norma ora vetada, entretanto, permitiria a extinção da punibilidade mesmo após a aplicação da pena, desde que o processo tributário administrativo pode prolongar-se além do processo criminal, e o pagamento feito na instância administrativa teria efeito absolutório.

Condenar à pena de reclusão por crime fiscal antes de transitar em julgado o processo fiscal correspondente não aconteceu nem na época da ditadura de 64. Não se fala tanto que estamos na democracia? Não há dinheiro que pague o tempo perdido na prisão se após cumprida a pena o processo fiscal for julgado improcedente.

O art. 83 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pelo art. 43 da Lei nº 12.350, de 2010, dispõe que a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-lei nº 2.848, de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

O Decreto nº 2.730, de 10-08-98, disciplinou a formalização de representação fiscal e comunicação, ao Ministério Público Federal, de crimes de natureza tributária de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430/96. A representação será formalizada pelo AFRF em auto separado que será protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração.

Como a representação será encaminhada ao Ministério Público somente quando encerrado o processo administrativo fiscal e desde que mantida a multa agravada e o processo não for extinto pelo pagamento, fica óbvio que a representação fiscal só será formalizada quando no auto de infração for aplicada a multa agravada de 150% de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96.

A Receita Federal expediu a Portaria nº 2.439, de 21-12-10, alterada pela Port. nº 3.182, de 2011, que estabelece os procedimentos a serem observados na comunicação, ao Ministério Público Federal, de fatos que configurem ilícitos penais contra a ordem tributária, relacionados com as atividades desse órgão.

Os arts. 47 a 51 do Decreto nº 7.574, de 2011, dispõem sobre a representação fiscal para fins penais. Essa consolidação pode criar divergências de interpretação porque não foi transcrito o art. 2º do Decreto nº 2.730 de 1998.

O crime contra a ordem tributária tipificado nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990, ocorre somente quando a omissão de tributo for praticada com dolo ou fraude. Com isso, o art. 2º do Decreto nº 2.730, de 1998, continua em vigor porque está interpretando a lei. Se a Receita Federal expedir ato administrativo definido que aquele art. 2º está revogado, a decisão criará caos porque a fiscalização terá que fazer representação criminal em todos os lançamentos de tributos, obstruindo o judiciário.

A Portaria nº 1.365, de 15-12-99, da Receita Federal determina a remessa à Coordenação-Geral de Pesquisa e Investigação de informações sobre as representações formalizadas para fins penais.

A Portaria SRF nº 1.611, de 28-11-00, determina o registro, no sistema informatizado de Controle de Processos de Representação para fins Penais (CORPE), e a transmissão à Superintendência Regional da Receita Federal da jurisdição, de informações sobre representações para fins penais formalizados no mês pelos órgãos locais.

O Ministro Sepúlveda Pertence do STF, ao proferir voto-vista no julgamento de HC

77.002-RJ (Informativo 249 do STF), manifestou o seguinte: nos crimes do art. 1º da Lei nº 8.137/90, que são materiais ou de resultado, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade, sem a qual a denúncia deve ser rejeitada, uma vez que a competência para constituir o crédito tributário é privativa da administração fiscal, cuja existência ou montante não se pode afirmar até que haja o efeito preclusivo da decisão final do processo administrativo. O Min. Sepúlveda Pertence salientou, ainda, que a circunstância de uma decisão administrativa ser condicionante da instauração de um processo judicial não ofende o princípio da separação e independência dos Poderes, haja vista que a punibilidade da conduta, quando não a tipicidade, está subordinada à decisão de autoridade diversa do juiz da ação penal (nos termos do voto proferido na Extradução 783 – questão de ordem; v. Informativo 241). Desse modo, o Min. Sepúlveda Pertence votou pelo deferimento da ordem, acompanhando a conclusão do voto do Min. Nelson Jobim.

O STJ decidiu que “aqui, como também no E. Supremo Tribunal Federal, tem-se proclamado que o preceito contido no art. 83 da Lei 9.430/96 não provocou nenhuma repercussão no Processo Penal, no que se refere à desnecessidade de esgotamento da via administrativa para a propositura de eventual ação penal “ (ac. RO HC 10.721-SP no DJU de 28-05-01).

Os Ministros do STJ e do STF que votam no sentido de que o processo penal pode ser conhecido e julgado antes do esgotamento do processo fiscal na via administrativa, certamente, se sentem onipotentes que estão acima de lei e da razão lógica. Os Ministros, certamente, ignoram que 20% a 30% dos processos de cobranças de tributos são considerados improcedentes na via administrativa. Então, como julgar o processo acessório antes do julgamento do processo principal?

O STF decidiu na ADIn nº 1.571-1 (DJU de 19-12-2003) pela constitucionalidade do art. 83 da Lei nº 9.430, de 1996, e no mesmo DJ foi publicada a decisão de HC nº 81.611-8 concedendo a ordem na ação criminal instaurada antes de findar o processo tributário administrativo.

A decisão do Plenário do STF no HC nº 81.611-DF está sendo seguido pelos Ministros dessa Corte. No DJU de 22-08-05, pág. 23, foi publicada a decisão do STF que mandou arquivar o inquérito policial pela suposta prática de crime contra a ordem tributária porque o processo administrativo fiscal ainda não tinha sido concluído. A decisão do Plenário fala em suspensão do curso da prescrição para propor ação penal enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. Vide ainda a decisão no HC nº 85.185-SP de 10-08-05.

As Delegacias de Julgamentos e os Conselhos de Contribuintes deveriam dar prioridade nos julgamentos de processos fiscais em que foi aplicada a multa de ofício de 150%, sujeita à ação penal. O absurdo é entre a data de julgamento de primeira ou segunda instância administrativa e a data da ciência ao contribuinte levar mais de um ano como tem ocorrido.

Alguns Auditores Fiscais da Receita Federal estão, indevidamente, fazendo representação de crimes contra a ordem tributária e alguns órgãos da Receita Federal estão, indevidamente, encaminhando a representação para o Ministério Público Federal. A representação indevida de crimes contra a ordem tributária federal ocorre quando o Auditor Fiscal faz a representação sem ter aplicado a multa de ofício agravada no auto de infração e notificação fiscal.

No RIR/99, os percentuais de multas para lançamento de ofício estão previstos nos incisos I e II do art. 957, respectivamente, de 75% e 150%. A multa do inciso II que é agravada somente é aplicável nos casos de evidente intuito de fraude. Com isso, a representação criminal só é cabível quando aplicada a multa de 150% no auto de infração, não sendo cabível quando aplicada a multa de 75%.

O Decreto nº 2.730, de 10-08-98, ao regulamentar o disposto no art. 83 da Lei nº 9.430, de 27-12-96, determina em seu art. 2º que, encerrado o processo administrativo-fiscal, os autos da representação fiscal para fins penais serão remetidos ao Ministério Público Federal, se mantida a imputação de multa agravada, o crédito de tributos e contribuições, inclusive acessórias, não for extinto pelo pagamento.

Note-se que, ocorrendo uma das três hipóteses a seguir indicadas, os autos de representação não serão encaminhados ao Ministério Público Federal:

- I - não-manutenção de crédito tributário pela decisão de 1ª ou 2ª instâncias administrativas;
- II - não-manutenção da multa agravada pela decisão de 1ª ou 2ª instâncias administrativas;
- III - extinção do crédito tributário pelo pagamento.

No caso do inciso I, não há motivo para remeter os autos de representação ao MPF porque, se o crédito tributário não foi mantido pela decisão administrativa, significa que o auto de infração era improcedente, não tendo ocorrido crime fiscal algum.

No caso do inciso II, o crédito tributário foi mantido, mas a multa agravada não foi mantida pela decisão administrativa, porque no julgamento do processo fiscal não foi encontrada prova de evidente intuito de fraude para manutenção da multa agravada. Na decisão administrativa, a multa agravada de 150% foi desqualificada e assim reduzida para a multa de 75%. Nesta hipótese, também, a representação não será encaminhada ao MPF porque o art. 2º do Decreto nº 2.730/98 só determina a remessa se mantida a multa agravada.

No caso do inciso III, ocorrendo a extinção do crédito tributário pelo pagamento em qualquer fase, inclusive após a decisão administrativa de 2ª instância mas antes do recebimento da denúncia, a representação não será encaminhada ao MPF, conforme dispõe o art. 2º do Decreto nº 2.730/98.

Verifica-se pelo Decreto nº 2.730/98 que a representação fiscal para fins penais somente é cabível quando tiver sido aplicada a multa agravada ou qualificada que, na legislação do imposto de renda, é de 150%. Nos lançamentos de ofício, as legislações de outros tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal, tais como PIS/PASEP, COFINS e CSSL, mandam aplicar a multa da legislação do imposto de renda.

O STF decidiu no RE 371.600-0 (DJU de 25-08-03) que é pacífica a orientação do STF de que, em se tratando de extinção de punibilidade nos crimes definidos na Lei nº 8.137/90 e na Lei nº 4.729/65, o seu reconhecimento só ocorre quando o débito fiscal se achar integralmente solvido, não bastando para esse efeito, a existência de mero parcelamento da obrigação tributária, ainda que em curso de regular cumprimento.

O depósito em dinheiro do valor integral do débito em litígio equivale a pagamento, para efeitos da extinção da punibilidade dos crimes na forma do art. 34 da Lei nº 9.249/95, porque com a vigência da Lei nº 9.703, de 17-11-98, os depósitos judiciais e extrajudiciais efetuados a partir de 01-12-98 são repassados pela Caixa Econômica

Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional e no Orçamento são contabilizados como arrecadações de receitas.

O STJ decidiu que a representação fiscal para fins penais, relativa aos crimes contra a ordem tributária, deve ser encaminhada mesmo quando houver afastamento de multa agravada (REsp 1.569.429-SP no DJe de 25-05-16). É mais uma decisão absurda do STJ.

**Súmula Vinculante nº 24 do STF.** O STF editou a súmula vinculante nº 24 (DOU de 11-12-09) dizendo que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137, de 1990, antes do lançamento definitivo do tributo”. O lançamento definitivo do tributo ocorre quando não for cabível qualquer recurso na fase administrativa.

Com a súmula vinculante, a Receita Federal não poderá encaminhar, ao Ministério Público, denúncia de crime tributário antes de esgotado qualquer recurso na fase administrativa. Com a súmula vinculante surgirá a discussão sobre o início da contagem do prazo decadencial ou prescricional do crime.

O STF está firmando jurisprudência no sentido de que a prescrição começa a correr a partir da data do lançamento definitivo do tributo, na forma da Súmula Vinculante nº 24 (HC 81.611/DF no DJU de 13-05-05, HC 85.051/MG no DJU de 01-07-05 e RHC 122.774/RJ julgado em 19-05-15).

O STJ decidiu no REsp 1.343.463-BA, em 2014, que é desnecessária a constituição definitiva do crédito tributário por processo administrativo fiscal para a configuração do delito de descaminho (art. 334 do CP), porque uma vez efetivada a pena de perdimento, inexistirá a possibilidade de constituição de crédito tributário.

**Parcelamento de débitos.** O art. 6º da Lei nº 12.382, de 2011, acrescentou os §§ 1º a 5º ao art. 83 da Lei nº 9.430, de 1996, tratando da mesma matéria constantes dos arts. 67, 68 e 69 da Lei nº 11.941, de 2009.

Quando o débito for parcelado, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. Se o pedido de parcelamento tiver sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal fica suspensa a pretensão punitiva. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão. O pagamento integral do parcelamento extingue a punibilidade do crime.

## DEPOSITÁRIO INFIEL

A Lei nº 8.866, de 11-04-94, instituiu a prisão do depositário infiel de tributos retidos ou arrecadados de terceiros. A prisão do depositário infiel está prevista no inciso LXVII do art. 5º da Constituição Federal.

A figura do depositário infiel, como o próprio nome indica, ocorre quando a pessoa física ou jurídica se apropria de coisa alheia que estava sob sua guarda. Isso ocorre quando arrecada tributos cujo ônus é de terceiro e não recolhe aos cofres públicos no prazo fixado. Não é a espécie de imposto ou contribuição que caracteriza a figura de depositário infiel.

Na esfera federal são o imposto de renda retido na fonte e o IPI que mais comumente caracterizam o depositário infiel, também conhecido como apropriação indébita. O ônus do IPI é do adquirente de produto. Assim, se uma empresa industrial vende o

bem, cobra o IPI e não recolhe o imposto no prazo de recolhimento, está caracterizada a figura de depositário infiel.

Se a empresa industrial fizer a prova de que o comprador não pagou a duplicata, não ocorre a figura do depositário infiel porque o valor do imposto não foi arrecadado. Também não ocorre a figura do depositário infiel se o importador de produto estrangeiro não recolher o IPI, ainda que tenha repassado o seu ônus incluído no preço da mercadoria. Isso porque não houve recebimento a título de IPI.

O STF editou a Súmula nº 591 dispondo que a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados. Por essa Súmula, a falta de recolhimento do IPI não caracteriza depositário infiel.

No caso de imposto de renda na fonte não ocorre a figura do depositário infiel se a fonte não efetuou a retenção e nem assumiu o ônus do tributo. Se por cláusula contratual a fonte pagadora dos rendimentos assumiu o ônus do imposto de renda na fonte houve retenção porque o beneficiário poderá compensar esse imposto cobrado a título de antecipação.

Entre as contribuições sociais a que gera maior número de depositário infiel é a devida ao INSS. Em se tratando de contribuição ao PIS e a CONFINS, a figura de depositário infiel só ocorre nos casos em que a lei atribui ao vendedor de mercadoria a obrigação de cobrar a contribuição devida pelo comprador e efetuar o recolhimento.

Essa substituição tributária ocorre em relação aos cigarros. O fabricante de cigarros recolhe as contribuições calculadas sobre suas vendas e, também, as calculadas sobre as vendas dos varejistas. A figura do depositário infiel só ocorre na falta de recolhimento da contribuição cobrada do revendedor varejista. Essa figura não corre na incidência monofásica das duas contribuições.

No ICMS também só ocorre a figura do depositário infiel nos casos em que a lei atribui ao vendedor da mercadoria a obrigação de arrecadar e recolher o ICMS devido pelo comerciante revendedor. Isso ocorre, por exemplo, no caso de ICMS devido pelo revendedor de cervejas e refrigerantes.

Se a Receita Federal solicitar a prisão de empresários nos territórios por falta de recolhimento do ICMS no prazo fixado estará agindo incorretamente porque ela nunca admitiu que na operação mercantil o ICMS esteja sendo cobrado do comprador. Esse argumento é utilizado para que as empresas não excluam o ICMS do faturamento no cálculo de PIS, FINSOCIAL e CONFINS. O entendimento deverá ser coerente.

A jurisprudência do antigo TFR e do atual STJ é pacífico de que o ICMS não pode ser excluído na apuração da base de cálculo do PIS. Isso significa que o ICMS não está sendo cobrado do adquirente da mercadoria. Se o ICMS estivesse sendo cobrado do adquirente de mercadoria, o PIS e a COFINS não poderiam incidir sobre o valor da operação porque é inconstitucional a incidência de tributo calculado sobre tributo.

Cabe ao Poder Judiciário muito equilíbrio e cautela na aplicação da lei porque, na maioria dos casos de falta de recolhimento dos tributos retidos de terceiros, os sócios ou administradores não tiveram vantagem financeira. O pior crime na sonegação fiscal é a utilização de notas fiscais ou faturas sem a efetiva aquisição de bens ou prestação de serviços. Se com milhares de processos fiscais de *notas frias* não há notícia de que alguém esteja cumprindo pena de prisão como admitir a prisão do empresário que por dificuldades financeiras não conseguiu recolher o IPI ou o imposto de renda

retido na fonte?

O § 3º do art. 4º da Lei nº 8.866/94 dispõe que a contestação da ação deverá ser acompanhada do comprovante de depósito judicial do valor integral devido à Fazenda Pública, sob pena de o réu sofrer os efeitos da revelia. Esse parágrafo é inconstitucional porque a CF no inciso XXXV do art. 5º dispõe que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

Se a empresa não tem dinheiro para fazer o depósito integral como provar na justiça que o comprador não pagou a duplicata que inclui o valor do IPI ou que o ICMS que deixou de recolher não é por substituição tributária e que não caracteriza depositário infiel?

**Súmula vinculante do STF.** O STF editou a Súmula Vinculante nº 25 (DOU de 23-12-09) dispondo que é ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito. Há décadas a legislação considera como depositário infiel a empresa que faz a retenção do imposto de renda ou cobra o IPI e não recolhe à fazenda pública.

## VIGÊNCIA E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO

Em várias Constituições que o Brasil teve sempre houve vedação de lei nova cobrar tributo, instituído ou aumentado, com efeito retroativo, ou seja, em relação aos fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. O art. 150, inciso III, da atual Constituição dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - .....

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

As contribuições sociais como PIS, COFINS e CSLL podem ser exigidas sobre os fatos geradores ocorridos no mesmo ano-calendário da instituição ou aumento, desde que observado o prazo de 90 dias na forma do § 6º do art. 195 da CF.

A Súmula nº 584 do STF diz que ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.

A jurisprudência é injusta porque aplica a lei nova para as operações praticadas antes de sua vigência mas é constitucional. A jurisprudência perdeu interesse por dois motivos. Primeiro porque a legislação que aumenta o imposto de renda, editada nas últimas décadas, manda aplicar sobre os fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário seguinte. Segundo porque a lei uniformizou a data de término da apuração dos resultados das pessoas jurídicas em 31 de dezembro.

Como o fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas ocorre no encerramento do período de apuração fiscal, antes da uniformização, a lei que aumentava

o imposto de renda, editada no final do ano, era aplicável para as empresas que encerravam o exercício em data posterior e não era aplicável para as empresas que já tinham encerrado o exercício social.

O art. 101 do CTN dispõe que a vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo. A lei de Introdução ao Código Civil disciplina a vigência das normas jurídicas em geral. Tratando-se de imposto de renda, o art. 150 da Constituição veda a sua cobrança no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116 (art. 105 do CTN). A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

- I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
- II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
  - a) quando deixe de defini-lo como infração;
  - b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
  - c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O STJ decidiu no REsp 187.051-SP (DJU de 23-11-98) que a expressão ato não definitivamente julgado, constante do art. 106, II, c do CTN alcança o âmbito administrativo e também o judicial. No REsp 190.750-SP (DJU de 02-08-99) ficou decidido que a lei que reduz o valor de multa moratória tributária retroage para atingir penalidades já em cobrança executiva.

O art. 108 do CTN dispõe que na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência do tributo não previsto em lei. O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

O 1º C.C. decidiu que não obstante somente terem vigência após a data de sua edição, os atos normativos, por sua natureza interpretativa, aplicam-se, em caráter retroativo, a fatos regulados pela legislação que interpretam, tão-somente (Ac. nº 105-3.207/89 no DOU de 23-11-89).

O § 1º do art. 144 do CTN dispõe que aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

## MEDIDAS PROVISÓRIAS

A Emenda Constitucional nº 32 alterou diversos artigos da Constituição Federal, inclusive o art. 62, que permite ao Presidente da República adotar medidas provisórias com força de lei. A EC veda a edição de medidas provisórias sobre diversas matérias, inclusive as relativas a direito eleitoral, direito penal, processual penal e processual civil, a detenção ou o seqüestro de bens ou qualquer ativo financeiro, a matéria reservada à lei complementar etc.

A MP tem validade de 60 dias, prorrogável uma única vez por igual período de 60 dias. Os §§ 3º e 7º do art. 62 da CF dispõem:

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de 60 dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

§ 7º Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de 60 dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas.

A prorrogação do prazo de vigência da MP é automática na forma do § 7º, não necessitando de qualquer ato do Presidente da República mas, estranhamente, o DOU tem publicado atos de prorrogação das MP pelo Presidente do Senado. Na prorrogação, a MP não poderá ser alterada com mudança de redação ou aumento ou diminuição no número de artigos.

Se a MP não for convertida em lei no prazo de 120 dias, o Congresso Nacional deverá disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas dela decorrentes. Os §§ 11 e 12 do art. 62 da CF dispõem:

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até 60 dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.

§ 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.

Se, por exemplo, o Poder Executivo expedir medida provisória aumentando a alíquota de IPI ou imposto de importação e o Congresso Nacional rejeitá-la ou não convertê-la em lei no prazo de 120 dias, poderá ocorrer uma das duas hipóteses:

- I - o Congresso Nacional, poderá editar decreto legislativo confirmando ou rejeitando o aumento de imposto;
- II - o Congresso Nacional não edita o decreto legislativo no prazo de 60 dias, valendo o aumento de imposto no prazo de 120 dias da vigência da medida provisória.

O prazo de 120 dias para conversão ou rejeição de MP conta-se da data de sua publicação no DOU, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo.

Pelo § 2º do art. 62, MP que implique instituição ou majoração de imposto, exceto o imposto de importação e exportação, o IPI, o IOF e os impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. Assim, por exemplo, o Governo edita MP no segundo semestre de 2006 para aumentar a alíquota ou instituir nova modalidade de incidência do imposto de renda. Se o Congresso Nacional não converter a MP em lei até o dia 31-12-2006, o aumento de alíquota ou a nova incidência do imposto de renda não poderá ser aplicada em 2007.

A nova regra traz certa tranqüilidade para os contribuintes do imposto de renda, porque ficam livres de surpresas de fim de ano, isto é, de medida provisória editada nos últimos dias do ano para entrar em vigor no dia 1º de janeiro seguinte.

O art. 62 da Constituição, na redação original, tinha o parágrafo único dispondo que as medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.

A Constituição não permitia a reedição de medida provisória e a sua não conversão em lei no prazo de trinta dias determinava a perda da eficácia desde a edição. Os governantes ignoraram a Constituição e passaram a reeditar a medida provisória com numeração diferente e posteriormente com o mesmo número mas com dígito diferente, chegando algumas medidas provisórias serem reeditadas mais de cinquenta vezes.

O STF, para dar suporte ao procedimento do Executivo, passou a decidir que é constitucional a reedição de medidas provisórias e no caso de não conversão em lei ou artigo que não constar na reedição considera-se revogação com eficácia jurídica até essa data. Se é revogação, tem aplicação o § 3º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil onde dispõe que a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.

Aquele entendimento do STF sobre a eficácia jurídica da MP não convertida em lei não é aplicável a partir da EC nº 32, de 2001, porque o artigo de MP não convertido em lei não pode ser considerado como simples revogação que produziu os efeitos jurídicos até a data. A MP não convertida em lei perde a eficácia desde a sua edição como se nunca tivesse existido. Como o Congresso Nacional não está preocupado em editar o decreto legislativo, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante a vigência da MP não convertida em lei serão consideradas válidas. A validade não é da MP não convertida em lei mas das relações jurídicas praticadas na vigência da MP.

O art. 2º da EC nº 32 dispõe que as medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional. Com isso, essas medidas provisórias não serão reeditadas, fato que impede as alterações de textos.

O art. 246 da CF, acrescido pela EC nº 32, de 2001, dispõe que é vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 01-01-95 até a promulgação desta emenda, inclusive.

O § 10 do art. 62 da CF, introduzido pela EC nº 32, de 2001, dispõe que é vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeita-

da ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo. O Governo editou, em 2006, uma MP aumentando em 5% as aposentadorias do INSS de valor superior a um salário mínimo. Como não foi convertida em lei no prazo de validade, baixou outra MP, também em 2006, com aumento de 5,01%.

A Constituição proíbe a reedição, no mesmo ano, de MP não convertida em lei tratando da mesma matéria. Se o Governo utilizar daquele entendimento equivocado poderá aumentar, por MP, um imposto em 20%. Se a MP não for convertida em lei poderá editar, no mesmo ano, nova MP aumentando aquele imposto em 19,9% ou 21%.

## **EFEITOS JURÍDICOS DA MP NÃO CONVERTIDA EM LEI**

A MP considera-se convertida em lei quando não sofreu alteração no Congresso Nacional. Neste caso a promulgação da lei cabe ao presidente do Senado. Desde 2001, quando a Constituição alterou a edição da MP, a de nº 616 foi a primeira a ser convertida sem alteração pelo Congresso e que resultou na Lei nº 12.861, publicada no DOU de 13-09-13, cuja sanção coube ao presidente do Senado.

Quando a MP é alterada com supressão ou aumento de artigos, a sanção da lei cabe à Presidência da República que tem o poder de veto. Neste caso a MP não é considerada convertida em lei. A MP alterada é considerada projeto de lei do poder executivo, na forma do § 12 do art. 62 da Constituição.

O § 12 do art. 62 da CF dispõe que aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da MP, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.

Como a lei resultou de projeto de lei do executivo e não de conversão de MP, os prazos fixados na MP não se comunicam para a lei. Nos casos de aumentos de tributação de CSLL, PIS e COFINS, o prazo de 90 dias começa a ser contado da publicação da lei.

Aquela questão não tem sido observada pelo Congresso Nacional e Poder Executivo. A Lei nº 12.715, de 2012, dispõe que os arts. 53 a 56 entram em vigor no primeiro dia do quarto mês subsequente à data de publicação da MP nº 563, de 2012, que aumentaram as alíquotas de PIS e COFINS importação e de contribuição ao INSS. Aquela lei não resultou da conversão da MP nº 563.

A ementa da Lei nº 12.838, de 2013, diz: conversão da Medida Provisória nº 608, de 2013. A pessoa que redigiu a ementa não conhece a matéria porque aquela lei não resultou da conversão da MP porque sofreu diversas alterações no Congresso Nacional. Trata-se de lei resultante de projeto de lei como diz a Constituição. Se fosse conversão de MP a promulgação caberia ao presidente do senado. Aquela equívoco consta em várias leis.

O STF incorre no mesmo equívoco. No julgamento do RE 568503-RS (repercussão geral) em que ocorreu majoração da alíquota de PIS sobre água mineral, decidiu que nos casos em que a majoração de alíquota tenha sido estabelecida somente na lei de conversão, o termo inicial da contagem do prazo de 90 dias é a data da conversão da MP em lei.

Com aquela decisão, implicitamente o STF entende que se a majoração da alíquota estivesse na MP, a contagem do prazo nonagesimal seria a data da publicação da MP.

O julgamento foi em relação à MP nº 164, de 2004, que resultou na Lei nº 10.865, de 2004. Aquela MP que tinha 27 artigos tornou-se projeto de lei do executivo na

forma da Constituição e que resultou na Lei nº 10.865, de 2004, com 53 artigos, publicada no dia 30-04-04. Como a MP não foi convertida em lei, o prazo de 90 dias para majoração da alíquota de PIS teria que recomeçar na data da publicação da lei.

Pela Constituição, no momento em que o Congresso aprova as alterações na MP, significa que foi aprovado o projeto de lei do executivo com isso a MP deixou de existir. Os prazos fixados na MP deixam de ter validade na lei.

Se a MP for aprovada pelo Congresso sem alteração, o prazo fixado na MP vale para a lei. O STF não faz distinção entre a MP aprovada sem alteração daquela com alteração.

## **HIERARQUIA NA LEGISLAÇÃO**

Dentro da legislação tributária há hierarquia dos atos conforme a origem. Uma lei não poderá ser alterada nem revogada por decreto comum, assim como a portaria não poderá modificar um decreto. No topo da hierarquia está a Constituição Federal e logo vem a lei complementar. A lei tem a mesma hierarquia do decreto-lei e da medida provisória.

Os tratados internacionais assinados pelo Brasil são de hierarquia superior às leis internas. A dúvida é quanto à prevalência dos tratados diante das leis tributárias estaduais. A aprovação dos tratados é feita pelo Poder Executivo e pelo Congresso Nacional o que leva a entender que os tratados internacionais prevalecem diante das leis estaduais. Os congressistas são representantes dos Estados membros da Federação.

Quanto aos decretos há o comum e aquele com força de lei. O STF-Pleno decidiu na ADIn 5.332/600-DF (DJU de 27-09-91) que Decreto com força de lei, assim ato normativo primário, impossibilidade de sua revogação mediante decreto comum, ato normativo secundário.

## **SIGILO BANCÁRIO**

O problema do sigilo bancário, certamente, será revigorado por causa da decisão do STJ no REsp nº 37.566-5/RS (DJU de 28-03-94). Num dos parágrafos da ementa está dito que o sigilo bancário do contribuinte não pode ser quebrado com base em procedimento administrativo-fiscal, por implicar indevida intromissão na privacidade do cidadão, garantia esta expressamente amparada pela Constituição Federal (art. 5º, inciso X).

O relator do Acórdão transcreve o parágrafo único do art. 197 do CTN onde está dito que a obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar em razão do cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Ao comentar o parágrafo diz: ora, a partir do enunciado contido nesta norma, parece-me evidente a impossibilidade de o Fisco pretender a quebra administrativa do sigilo imposto pelo Codex Tributário aos agentes que discrimina. Segundo entendendo, a exegese integrada do art. 197, II e § 1º, do CTN, concede à autoridade fiscal o poder de solicitar as informações que repute necessárias à instrução ou apuração de débito tributário, desde que as mesmas não se abriguem sob o manto inviolável do sigilo bancário.

O STJ decidiu no REsp 121.642-DF (DJU de 22-09-97) que o sigilo bancário do

contribuinte não pode ser quebrado com base em procedimento administrativo-fiscal. Apenas o Poder Judiciário, por um de seus órgãos, pode eximir as instituições financeiras do dever de segredo em relação às matérias arroladas em lei.

Não nos parece válido o entendimento de que o art. 8º da Lei nº 8.021/90 não pode alterar o art. 38 da Lei nº 4.595/64 por ser esta de hierarquia superior. O argumento é de que a Lei nº 4.595/64, a partir de 05-10-88, foi recepcionada como lei complementar porque o art. 192 da Constituição dispõe que o sistema financeiro nacional será regulado em lei complementar. A falta é do Congresso Nacional que ainda não aprovou a lei complementar como em inúmeros outros casos e não de mudança de hierarquia de lei por inércia de um dos poderes.

Se a Lei nº 4.595/64 foi recepcionada como lei complementar, porque leis ordinárias posteriores a 05-10-88 continuam alterando aquela lei? A MP nº 566, de 29-07-94, que dispõe sobre o Plano Real alterou a composição do CMN criado pela Lei nº 4.595/64.

Não nos parece, igualmente, válido o entendimento de que o art. 38, § 5º, da Lei nº 4.595/64, ao utilizar a expressão *processo instaurado* está se referindo exclusivamente ao processo judicial, não estando incluída a esfera administrativa que seria *procedimento* e não processo. Tanto na doutrina como no dia-a-dia das repartições públicas já está consagrado o uso da palavra *processo* para se referir a um conjunto de documentos sujeitos a despachos ou decisões.

Ainda que a palavra processo fosse de uso exclusivo do Poder Judiciário, se a alteração introduzida pelo art. 8º da Lei nº 8.021/90 é constitucional e legal, a Receita Federal continua com o poder de solicitar cópias de extratos bancários porque essa lei diz *iniciado o procedimento fiscal*. Isso significa que não há necessidade de ter sido instaurado o processo fiscal, bastando a fiscalização ter sido iniciada.

Por último, a ressalva para o fornecimento de informações de que trata o parágrafo único do art. 197 do CTN não se refere a fornecimentos de cópias de cheques ou extratos bancários. O parágrafo ressalva a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar *segredo* em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

O advogado está legalmente obrigado a guardar segredo sobre os negócios e transações de seus clientes, o médico não pode divulgar as doenças de seus pacientes, o sacerdote não pode revelar as confissões recebidas e assim por diante. Esses segredos estão abrangidos pela ressalva do parágrafo único do art. 197 do CTN.

O problema só poderá ser resolvido pelo STF porque as instituições financeiras alegarão, além das vedações do art. 38 da Lei nº 4.595/64 e do parágrafo único do art. 197 do CTN, a vedação do art. 5º, inciso X, da CF. O litígio judicial para essa questão certamente tornar-se-á freqüente, fato que não acontecia há décadas.

A culpa cabe em boa parte à Receita Federal por vários motivos. Um dos motivos é que as cópias de cheques e extratos bancários passaram a ser considerados como meios de fiscalização rotineira, principalmente dos contribuintes pessoas físicas e não como exceções. A Receita Federal solicita centenas ou milhares de cópias de cheques emitidos ou depositados pelo correntista, sem nada pagar, enquanto cobra taxa para fornecer uma cópia de DARF ou da declaração de rendimentos.

O DOU de 21-12-94 publicou parecer de cinco páginas, elaborado pela PGFN, sobre o sigilo bancário.

O art. 6º da lei Complementar nº 105, de 10-01-01, veio dispor que as autoridades

e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Aquele art. 6º foi regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 2001, alterado pelo Decreto nº 8.303, de 2014, em relação à requisição, acesso e uso, pela Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas.

A falta de apresentação dos elementos a que se refere o art. 6º da LC nº 105, de 2001, ou sua apresentação de forma inexata ou incompleta, sujeita a pessoa jurídica à multa equivalente a 2% do valor das operações objeto de requisição, por mês-calendário ou fração de atraso, limitada a 10%, com limite mínimo de R\$ 50.000,00. A multa fica majorada em 100% na hipótese de lavratura de auto de infração (art. 31 da Lei nº 10.637/02).

O art. 5º da LC nº 105, de 2001, obriga as instituições financeiras a prestarem informações periódicas à administração tributária da União sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, tais como depósitos e resgates em conta corrente, emissão de ordem de crédito, descontos de títulos, aplicações em fundos de investimentos, operações com cartões de créditos etc.etc.

O art. 30 da Lei nº 10.637/02 fixou as multas para os casos de descumprimento do disposto no art. 5º da LC nº 105, de 2001, sendo de R\$ 50,00 por grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas e de R\$ 5.000,00 por mês-calendário ou fração na hipótese de atraso na entrega da declaração que venha a ser instituída para o fim de apresentação periódica das informações.

O Decreto nº 4.489, de 28-11-02, disciplinou a prestação de informações, pelas instituições financeiras, sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços. O seu art. 4º dispõe:

Art. 4º. Para o cumprimento do disposto no art. 3º, as instituições financeiras poderão desconsiderar as informações relativas a cada modalidade de operação financeira em que o montante global movimentado no mês seja inferior aos seguintes limites:

- I - para pessoas físicas, R\$ 5.000,00;
- II - para pessoas jurídicas, R\$ 10.000,00.

O limite fixado para movimentação global mensal para cada modalidade de operação é absurdamente baixo. As pessoas físicas com rendimento mensal superior a R\$ 5.000,00 terão movimentação global mensal em sua conta corrente bancária superior ao limite fixado. O limite global mensal de R\$ 10.000,00 para as pessoas jurídicas será atingido até pelas microempresas. A Receita Federal não tem mão-de-obra para examinar todas essas informações fornecidas pelas instituições financeiras. Os dirigentes da Receita Federal teriam que ter um pouco de bom senso.

No outro extremo estão muitos tributaristas e o Poder Judiciário com entendimento absurdo que a inviolabilidade do sigilo bancário sem autorização da justiça é cláusula pétreia da Constituição, principalmente do art. 5º, incisos X e XI, onde dispõem

que são invioláveis a vida privada e o sigilo de dados.

Entre os países desenvolvidos e em desenvolvimento, certamente, o Brasil é o único país em que o fisco federal só tem acesso à movimentação bancária das pessoas físicas e jurídicas com autorização judicial. Em alguns países, conforme relato de fiscal que fez estágio, os computadores da Receita Federal estão conectados aos dos bancos. O Brasil está com a mentalidade colonial em que o sigilo protegia os poderosos.

O art. 1º do Decreto nº 4.545, de 26-12-02, dispõe que a prestação de informações sobre operações financeiras, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal, em decorrência do disposto no § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24-10-96, por parte das instituições financeiras, supre a exigência de que trata o Decreto nº 4.489, de 28-11-02. Nenhum dos artigos do Decreto nº 4.489/02, todavia, foi revogado. Com isso, no dia em que a CPMF for extinta, as instituições financeiras terão que cumprir o disposto no Decreto nº 4.489/02.

## INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA

Com a extinção da CPMF a partir de 01-01-08, a Receita Federal expediu a IN nº 802, de 27-12-07, determinando que as instituições financeiras devem prestar informações semestrais relativas a cada modalidade de operação financeira, em que o montante global movimentado em cada semestre seja superior aos seguintes valores:

- I - para pessoas físicas, R\$ 5.000,00;
- II - para pessoas jurídicas, R\$ 10.000,00.

A determinação feita através de ato administrativo da Receita Federal é ilegal porque a LC nº 105, de 2001, que permite o acesso às informações bancárias para o fisco dispõe em seu art. 5º que o Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

Como o art. 5º dispõe que o Poder Executivo disciplinará, a competência é exclusiva do Presidente da República através de Decreto. A Instrução, além de ilegal, fixou valores ínfimos que incluirão as pessoas físicas isentas do imposto de renda.

Como a LC nº 105, de 2001, permite informar, exclusivamente, a identificação dos titulares das operações e os montantes **globais** mensalmente movimentados, a informação terá pouca utilidade mas servirá para muita coação e arbitrariedade do fisco, como ocorreu com o cruzamento da CPMF.

## REVISÃO DE OFÍCIO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

A Portaria SRF nº 719, de 05-05-16, estabeleceu procedimentos para a revisão de ofício de créditos tributários, a pedido do contribuinte ou no interesse da administração, inscritos ou não em Dívida Ativa da União.

A Portaria não tem base legal porque permite ao Auditor-Fiscal rever lançamento de tributos federais, ainda que não contestado e inscrito em Dívida Ativa.

O sujeito passivo da obrigação tributária, os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais podem formular consultas sobre dúvidas na interpretação ou aplicação da legislação de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. A maioria dos contribuintes evita a formulação de consulta escrita ao fisco com receio de serem fiscalizados para a solução da consulta.

A IN nº 9, de 06-10-69, com base no art. 3º do Decreto-lei nº 822, de 05-09-69, revogou todas as decisões proferidas em processos de consulta até 06-10-69 e deu prazo de 30 dias para a reapresentação das consultas pelos contribuintes amparados pelas decisões revogadas.

A IN nº 26, de 25-05-70, determinou que nenhum órgão da Receita Federal poderá proferir decisões em consultas que lhes sejam formuladas sobre a interpretação da legislação dos tributos a seu cargo, sem prévia orientação da Coordenação do Sistema de Tributação, a ser prestada em forma de Parecer Normativo, à vista da 2ª via da consulta, obrigatoriamente encaminhada ao mencionado órgão. Aquela Instrução foi revogada pela IN nº 2 de 09-01-97.

A Receita Federal chegou a expedir mais de mil pareceres normativos em 1970 mas o número foi decaindo até que em 1996 foram expedidos menos de cinco pareceres. As consultas passaram a ser decididas com base nos pareceres internos não publicados no DOU mas crescia o número de processos de consulta pendentes de decisão, até que o § 13º do art. 48 da Lei nº 9.430/96 veio dispor:

§ 13. A partir de 01-01-97, cessarão todos os efeitos decorrentes de consultas não solucionadas definitivamente, ficando assegurado aos consulentes, até 31-01-97:

- I - a não instauração de procedimento de fiscalização em relação à matéria consultada;
- II - a renovação da consulta anteriormente formulada, à qual serão aplicadas as normas previstas nesta Lei.

**Atos e termos em forma digital.** O Decreto nº 8.853, de 22-09-16, introduziu os atos e termos relativos aos processos de consultas em forma digital.

## LEGISLAÇÃO QUE REGE A CONSULTA

Os processos administrativos de consulta de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, atualmente, estão disciplinados pelos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal (PAF) e os arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430 de 1996. A IN nº 1.396, de 16-09-13, alterada pela IN nº 1.434, de 30-12-13, disciplinou a matéria.

O art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação atual, dispõe o seguinte:

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá ser atribuída:

- I - a unidade central; ou
- II - a unidade descentralizada.

§ 2º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

§ 3º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

§ 4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5º Havendo diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão de que trata o inciso I do § 1º.

§ 6º O recurso de que trata o parágrafo anterior pode ser interposto pelo destinatário da solução divergente, no prazo de trinta dias, contados da ciência da solução.

§ 7º Cabe a quem interpuser o recurso comprovar a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações.

§ 8º O juízo de admissibilidade do recurso será realizado na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 9º Qualquer servidor da administração tributária deverá, a qualquer tempo, formular representação ao órgão que houver proferido a decisão, encaminhando as soluções divergentes sobre a mesma matéria, de que tenha conhecimento.

§ 10. O sujeito passivo que tiver conhecimento de solução divergente daquela que esteja observando em decorrência de resposta a consulta anteriormente formulada, sobre idêntica matéria, poderá adotar o procedimento previsto no § 5º, no prazo de trinta dias contados da respectiva publicação.

§ 11. A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento, com imediata ciência ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência.

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

§ 13. A partir de 1º de janeiro de 1997, cessarão todos os efeitos decorrentes de

consultas não solucionadas definitivamente, ficando assegurado aos consulentes, até 31 de janeiro de 1997:

- I - a não instauração de procedimento de fiscalização em relação à matéria consultada;
- II - a renovação da consulta anteriormente formulada, à qual serão aplicadas as normas previstas nesta Lei.

§ 14. A consulta poderá ser formulada por meio eletrônico, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 15. O Poder Executivo regulamentará prazo para solução das consultas de que trata este artigo.

## **APRESENTAÇÃO DA CONSULTA**

A consulta poderá ser formulada por (IN nº 1.396 de 16-09-13):

- I - sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;
- II - órgão da administração pública; ou
- III - entidade representativa de categoria econômica ou profissional.

A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos dos Anexos I a III, dirigida à autoridade competente da COSIT e apresentada na unidade local da Receita Federal do domicílio tributário do consulente. A consulta poderá ser formulada por meio eletrônico (Portal e-CAC), mediante uso de certificado digital ou em formulário.

Na consulta formulada deverá constar declaração de que:

- a) não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou já instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da consulta;
- b) não está intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;
- e
- c) o fato nela exposto não foi objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que foi parte o consulente.

Na hipótese de consulta que verse sobre situação determinada ainda não ocorrida, o consulente deverá demonstrar a sua vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade da sua ocorrência.

Ressalvada a hipótese de matérias conexas, a consulta deverá referir-se somente a um tributo administrado pela Receita Federal. São matérias conexas, por exemplo, consultar se determinada despesa é dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

## **EFEITOS DA CONSULTA FORMULADA**

A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta (art. 10 da IN nº 1.396 de 2013).

A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte ou

autolancado, antes ou depois de sua apresentação, nem para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias.

No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional em nome dos associados ou filiados, os efeitos da consulta somente os alcançarão depois de cientificada a consulente da solução de consulta.

Nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia seguinte à data da ciência da solução de consulta (art. 48 do Decreto nº 70.235 de 1972).

O art. 18 da Instrução elenca diversas hipóteses em que a consulta formulada não produz efeitos. Os efeitos da consulta formulada cessarão após trinta dias da data de publicação no DOU, posteriormente à apresentação da consulta e antes de sua solução, de ato normativo disciplinando a matéria consultada.

## COMPETÊNCIA PARA SOLUÇÃO DE CONSULTA

O art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pela Lei nº 12.788, de 2013, dispõe que as consultas serão solucionadas em instância única na forma disciplinada pela Receita Federal, podendo a solução ser atribuída:

- I - a unidade central;
- II - a unidade descentralizada.

A solução de consulta está disciplinada pela IN nº 1.396, de 2013, alterada pela IN nº 1.434, de 2014. O art. 7º dispõe que a solução de consulta compete à COSIT. O art. 22 dispõe que existindo Solução de Consulta COSIT ou Solução de Divergência, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada pelas Superintendências Regionais ou pelas Coordenações de área da COSIT.

O art. 8º dispõe que na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consultas e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela COSIT, bem como Soluções de Consulta Interna da COSIT e os demais atos e decisões a que a legislação atribua efeito vinculante.

**Alteração de competência.** Até que enfim a Receita Federal acordou. A decisão, em única instância, das superintendências regionais para solucionar as consultas foi a pior legislação. Inúmeras soluções equivocadas permanecem válidas por não terem soluções de divergências.

As Soluções de Consultas equivocadas da 8ª RF de nºs 178 no DOU de 10-07-06 e 46 no DOU de 03-04-13, certamente, deu prejuízo de centenas de milhões de reais para a Fazenda Nacional.

## EFEITOS DA SOLUÇÃO DE CONSULTA E DE DIVERGÊNCIA

O art. 9º da IN nº 1.396, de 16-09-13, dispõe que a Solução de Consulta COSIT e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

A publicação, na Imprensa Oficial, de ato normativo superveniente modifica as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência, independente de comunicação ao consulente (art. 30 da Instrução).

A idéia de Solução de Consulta ou de Divergência ter efeito igual ao de ato normativo foi péssima por vários motivos. Primeiro porque as ementas redigidas pela COSIT provocam dúvidas. Segundo porque essas decisões valerão por dez ou vinte anos, enquanto a legislação sobre as questões não for alterada, como ocorrem com os pareceres normativos ainda vigentes. Terceiro porque tanto os contribuintes como o fisco terão dificuldades para saber a existência de todas as Soluções de Consulta ou de Divergência em vigor. A edição de Atos Declaratórios Interpretativos para as consultas repetitivas era melhor solução.

## **PRAZO DECADENCIAL NA EXISTÊNCIA DE CONSULTA FORMULADA**

O art. 173 do CTN dispõe que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Se nenhum procedimento fiscal pode ser instaurado na pendência de consulta, o prazo decadencial de cinco anos começa a ser contado a partir do trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão da consulta.

A CSRF deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional pelo ac. nº 01-02.403/98 (DOU de 31-03-99) dizendo: Decadência - O seu prazo tem início no momento em que inexistente impedimento à sua constituição.

O 2º C.C. decidiu pelo ac. nº 201-71.183/97 (DOU de 28-04-98) o seguinte : Decadência - Quando há processo de consulta, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores relativos à matéria objeto de consulta, só começa a fluir trinta dias após a ciência da decisão definitiva ao consulente.

## **INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

A legislação tributária é contínua e diariamente interpretada pelas autoridades administrativas, pelos fiscos federal, estadual e municipal, pelos julgadores e pelos sujeitos passivos das obrigações tributárias. A tarefa tornou-se difícil de ser cumprida com precisão por diversos fatores. Primeiro por causa das constantes alterações da legislação, segundo pelos desleixos nas redações e, em se tratando de legislação tributária federal, pelas edições de medidas provisórias. É lamentável a notícia de que tributaristas não chegam à conclusão na interpretação de artigo da legislação do imposto de renda nem com o auxílio de professor de português para fazer a interpretação gramatical.

O art. 107 do CTN dispõe que a legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo enquanto nos arts. 108 a 112 dispõem:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

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

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II - outorga de isenção;
- III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

O art. 108, na ausência de dispositivo expresso, manda aplicar sucessivamente na ordem indicada, primeiro a analogia e depois os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e por fim a equidade. O emprego da analogia não pode resultar em exigência de tributo não previsto em lei e o emprego da equidade não pode resultar em dispensa de tributo devido.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 107-02.440/95 (DOU de 22-01-97) que possuindo o ramo do Direito Tributário princípios e institutos próprios, consubstanciados em composição especial de normatividade, descabe resolver questão tributária com o auxílio do Direito Privado se existe norma tributária específica. O CTN tratou dos juros de mora no § 1º do art. 161, o que exclui o subsídio do art. 1.062 do Código Civil Brasileiro.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 106-2.927/90 (DOU de 13-12-90) que na dúvida, em face de circunstâncias materiais do fato, impõe-se interpretar a legislação tributária pertinente da maneira mais favorável ao contribuinte, em obediência às disposições contidas no art. 111 do CTN. Recurso provido.

Na solução de consulta devem ser observados os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes, bem assim as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada (art. 8º da IN nº 1.396/13). O art. 100 do CTN dispõe:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Em relação aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, são normas complementares as Portarias do Ministro da Fazenda, as Instruções Normativas e os Atos Declaratórios do Secretário da Receita Federal, os Atos Declaratórios das Coordenações etc. O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 104-7.927/90 (DOU de 18-07-91) o seguinte:

**LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – NORMAS COMPLEMENTARES** – A observância das orientações constantes do Manual de preenchimento da declaração de rendimentos autoriza a aplicação da regra jurídica contida no parágrafo único do art. 100, do CTN, no sentido de que sejam excluídas do crédito tributário as parcelas correspondentes à multa imposta, aos juros de mora e à atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO** – Não podem ser consideradas como normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, para efeito do artigo 100 do CTN, os atos emitidos por autoridade administrativa estadual, versando sobre forma de tributação do Imposto de Renda, por lhe faltar competência em virtude do artigo 21, inciso IV da Constituição Federal de então. A informação prestada ao sujeito passivo em “Declaração de Rendimentos Pagos ou Creditados”, por unidade administrativa estranha ao órgão competente da Administração Tributária Federal, no sentido de que os rendimentos recebidos estariam isentos do imposto de renda, não pode prevalecer quando contrária às formas estabelecidas. Incabível, nesse caso, a utilização de IN/004/80 e do Parecer Normativo CST 002/80 (ac. da CSRF nº 01-1.215/91 no DOU de 25-11-94, ac. do 1º C.C. nº 102-26.582/91 no DOU de 28-05-92 e nº 102-26.876/92 no DOU de 13-10-92).

**Pareceres Normativos.** OADE nº 9, de 07-11-12, publicou anexo com os números de Pareceres Normativos CST considerados revogados.

**Solução de Consulta Interna COSIT.** A Solução de Consulta COSIT nº 6 (DOU de 25-01-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que a Solução de Consulta Interna COSIT tem efeito vinculante no âmbito da RFB, devendo o entendimento nela constante ser observado por todas as unidades da RFB, sendo por essas aplicado, indistintamente, a todos os contribuintes que estejam na mesma situação de fato nela perfilhada.

---

# 55

## RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS, SUCESSORES OU TERCEIROS

---

É bastante elevado o número de processos fiscais nos quais é questionada a responsabilidade tributária dos sócios, ex-sócios e sucessores das pessoas jurídicas. Muitos empresários não dão a importância que merece o problema de responsabilidade tributária ou só dão importância quando o problema surge. É sempre melhor prevenir do que remediar.

### RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E EX-SÓCIOS

O CTN, ao tratar da responsabilidade tributária de terceiros, dispõe nos arts. 134 e 135:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - .....
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

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

- I - as pessoas referidas no art. anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

As sociedades por ações ou anônimas são sociedades de capital. O STJ, para efeitos de responsabilidade tributária, tem considerado as sociedades por quotas de responsabilidade limitada como sociedades de capital com base no Decreto nº 3.708, de 1919, revogado pelo novo Código Civil. O entendimento não deve mudar porque o art. 1.052 do Código Civil dispõe:

Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

No Brasil é rara a constituição de sociedade que não seja por ações ou por quotas de responsabilidade limitada. A firma individual, para efeitos tributários, é equiparada

à pessoa jurídica. Não sendo sociedade de capital, na extinção de firma individual, os bens da pessoa física respondem pelas dívidas tributárias.

Os sócios ou ex-sócios da sociedade de capital respondem pelas dívidas tributárias quando, cumulativamente, ocorrerem as duas hipóteses:

- I - exerce ou exerceu a gerência ou administração da sociedade;
- II - praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

A simples falta de pagamento de tributos devidos não é considerada ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei. Se a pessoa jurídica emitiu ou aceitou documento falso com a finalidade de retirar recursos financeiros da empresa, o ato foi praticado com infração de lei e neste caso o sócio-gerente responde solidariamente pelas dívidas tributárias.

O CARF, citando o REsp 121.021 no DJU de 11-09-2000, decidiu que os sócios da sociedade de responsabilidade por cotas não respondem objetivamente pela dívida fiscal apurada em período contemporâneo a sua gestão, pelo simples fato da sociedade não recolher a contento o tributo devido, visto que, o não cumprimento da obrigação principal, sem dolo ou fraude, apenas representa mora da empresa contribuinte e não “infração legal” deflagradora da responsabilidade pessoal e direta do sócio da empresa (ac. 1301-00.494 no DOU de 11-11-11).

O STJ firmou estranha jurisprudência sobre a quem compete o ônus de provar a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei. O STJ diz que a Certidão de Dívida Ativa (CDA) tem presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor do sujeito ativo. Com isso pode ocorrer uma das seguintes situações:

1º) Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN.

2º) Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova.

3º) Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, o ônus da prova compete ao sócio.

O entendimento do STJ é absurdo porque o ônus da prova da ocorrência de um dos requisitos do art. 135 do CTN, para responsabilizar solidariamente o sócio-gerente pelas dívidas tributárias, deve ser, em qualquer hipótese, do sujeito ativo (Fisco). O sujeito passivo (contribuinte) não tem como fazer prova negativa. Se o entendimento do STJ prevalecer, basta a Receita Federal e a Procuradoria da Fazenda Nacional incluir, sempre, os nomes dos sócios na CDA, ainda que não tenha qualquer prova ou indício da ocorrência de um dos requisitos do art. 135 do CTN. O ônus da prova negativa sempre será do contribuinte. O Brasil vai mal em matéria de Direito Tributário. Vide os REsp nºs 908.897-SP e 737.561-RS (DJU de 13-03-07), 906.954-RS (DJU de 20-03-07) e 637.303-RS (DJU de 19-04-07).

**Súmula 430 do STJ.** O STJ editou a Súmula nº 430 dizendo que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

**Competência para imputar responsabilidade solidária.** A 1ª Câmara do 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 101-96.739, de 2008 (DOU de 28-01-09), que compete exclusivamente à Procuradoria da Fazenda Nacional, nos casos da responsabilidade prevista nos arts. 128 a 138 do CTN, imputar a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro, no bojo da cobrança executiva. A imputação de responsabilidade efetuada pela fiscalização é nula por sua incompetência para praticar tal ato. O recurso voluntário foi provido por maioria de votos, mas entendemos que o acerto está com os dois conselheiros vencidos. A competência para imputar a responsabilidade solidária de terceiros em processos tributários não é exclusiva da PGFN.

A 5ª e a 7ª Câmaras do 1º C.C., por unanimidade de votos, anularam a decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa porque não houve exame das impugnações apresentadas pelos responsáveis tributários citados na autuação (ac. nºs 105-17.372/2008 no DOU de 09-03-09 e 107-09.556/2008 no DOU de 24-03-09). As duas decisões são corretas.

Não tem sentido a competência para imputar a responsabilidade solidária de terceiros ser exclusivamente da PGFN por ocasião da execução fiscal porque os sócios, administradores ou empregados têm direito de fazer defesa na fase administrativa. Além disso, para imputar aquela responsabilidade, a fiscalização terá que provar no processo que tais pessoas praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

A Portaria nº 180, de 25-02-10, da PGFN dispõe sobre a responsabilidade de codevedor ou solidário de que trata o inciso III do art. 135 do CTN, na ocorrência de uma das quatro situações:

- I - excesso de poderes;
- II - infração à lei;
- III - infração ao contrato social ou estatuto;
- IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Ressalvada a dissolução irregular, a inclusão do devedor solidário no ajuizamento da execução fiscal é absurda porque impede o direito de defesa na fase administrativa.

**Portaria SRFB nº 2.284, de 29-11-10.** Essa Portaria dispõe sobre os procedimentos a serem adotados na constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária. A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade.

Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação. O prazo é contado para cada sujeito passivo a partir da data em que for cientificado. Pela Portaria, com exceção de dissolução irregular de sociedade, a imputação de responsabilidade solidária dos sócios ou ex-sócios teria que ser obrigatoriamente na autuação, sob pena de nulidade processual.

**Súmula nº 71 da CSRF não vinculante (DOU de 14-12-12).** O enunciado da súmula diz: todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade.

**Dissolução irregular de sociedade.** Na dissolução irregular de sociedade a responsabilidade solidária do sócio-gerente ou administrador é automática que pode ser

imputada no ato da execução judicial da dívida. Isso porque o dolo ou a fraude ocorre na dissolução irregular da sociedade, data em que ocorre o fato gerador da responsabilidade solidária. A partir dessa data corre o prazo prescricional de cinco anos para redirecionamento da cobrança. A dificuldade prática é provar a data em que ocorreu a dissolução irregular da empresa.

Na dissolução irregular, os sócios respondem solidariamente por todos os débitos tributários, inclusive daqueles declarados na DCTF e não pagos. Isso porque a fraude ou dolo ocorre na dissolução irregular da sociedade.

Em alguns casos de redirecionamento da cobrança judicial para o sócio ocorre por suposta dissolução irregular da sociedade, sem prova documental. A certificação do oficial de justiça de que a empresa não funciona mais no endereço é insuficiente. A Procuradoria da Fazenda Nacional deve solicitar para a Receita Federal o endereço constante da última alteração no CNPJ.

Se a empresa não funciona no endereço constante do CNPJ é uma prova documental da dissolução irregular que justifica o redirecionamento da cobrança. A empresa pode provar que funciona em outro endereço e que a falta de alteração no CNPJ é apenas irregularidade formal. A dificuldade é fixar a data da dissolução irregular.

O STJ editou a Súmula nº 435 dizendo presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

A Portaria nº 180, de 25-02-10, da PGFN que dispõe sobre a responsabilização de codevedor, na alteração pela Portaria nº 713, de 2011, veio dispor que na dissolução irregular da pessoa jurídica, deverão ser considerados responsáveis solidários:

- I - os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular;
- II - os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época do fato gerador, quando comprovado que a saída destes da pessoa jurídica é fraudulenta.

O STJ decidiu no REsp 1.455.490-PR que nos casos de dissolução irregular da sociedade empresária, o redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente não constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica.

O STJ decidiu no REsp 1.520.257-SP (DJe de 23-06-15) que é possível redirecionar a execução fiscal contra o sócio-gerente que exercia a gerência por ocasião da dissolução irregular da sociedade contribuinte, independente do momento da ocorrência do fato gerador ou da data do vencimento do tributo.

**Pessoa jurídica no Simples Nacional.** O atual CTN, apesar de ter nascido pela Lei nº 5.172, de 1966, por força do Ato Complementar nº 36, de 13-03-67, passou a denominar-se Código Tributário Nacional com a hierarquia de lei complementar. Como o CTN e a L. C. nº 123, de 2006, que instituiu o SIMPLES NACIONAL têm a mesma hierarquia, a responsabilidade tributária dos sócios das pessoas jurídicas optantes por aquela forma de tributação foi alterada.

A responsabilidade solidária dos sócios das pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES NACIONAL é automática porque está expressa nos arts. 9º e 78 da L. C. nº 123, de 2006. Isso significa que o sócio responde pelos tributos devidos pela sociedade dissolvida regular ou irregularmente. Nestes casos a Fazenda Pública não precisa

provar que o sócio praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

A responsabilidade solidária automática dos sócios das empresas no SIMPLES NACIONAL decorre dos arts. 9º e 78 da L. C. nº 123, de 2006, que permitem dar baixa das sociedades dissolvidas nos órgãos de registros públicos, ainda que tenham débitos tributários. Aqueles artigos falam simplesmente em sócios e não sócio-gerente ou sócio-administrador. Isso pode criar problema para os sócios que emprestam o nome com apenas 1% no capital, muito comum nas microempresas.

**Execução fiscal contra massa falida.** A PGFN expediu o AD nº 3 (DOU de 01-03-13), com aprovação do Parecer 089/2013 pelo Ministro da Fazenda (DOU de 27-02-13), dispensando a apresentação de contestação ou recurso e autorizando a desistência dos já interpostos, nas ações judiciais que visem o entendimento de que após o encerramento do feito falimentar e diante da inexistência de motivos que ensejam o redirecionamento da execução, deve ser extinta a execução fiscal contra a massa falida, sem julgamento do mérito, nos termos do art. 267, IV, do CPC.

## RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES

A responsabilidade dos sucessores pelos tributos devidos até a data do ato da sucessão está prevista no art. 133 do CTN com a seguinte redação:

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

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

Aquele art. 133 foi acrescido dos §§ 1º, 2º e 3º, pela LC nº 118, de 09-02-05, que excluem da responsabilidade na hipótese de alienação judicial em processo de falência ou de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial, exceto quando o adquirente for sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial ou parente do devedor falido ou recuperação judicial.

O caso mais comum de responsabilidade pelos tributos devidos até a data, mas que não se trata de sucessão porque não houve alteração na pessoa jurídica, ocorre na transferência de titularidade do capital social, ou seja, quando opera alienação de ações ou quotas de capital. Qualquer cláusula contratual, responsabilizando os vendedores pelos tributos que venham a ser apurados em relação às operações da sociedade até a data da transferência social, não tem valor jurídico para o fisco. A sociedade responde por qualquer débito fiscal. Os novos sócios podem cobrar o valor dos ex-sócios por meios próprios.

A jurisprudência é pacífica em entender que ocorre sucessão quando há aquisição de estabelecimento comercial ou do ativo e passivo de empresa e continuação da mesma atividade da antecessora, mesmo que sob razão social diversa e que a sociedade alienada tenha sido extinta. Há, todavia, casos de exagero fiscal ao considerar como sucessão só porque um estabelecimento comercial foi instalado no mesmo local em que uma empresa comercial encerrou suas atividades sem liquidação regular.

O 1º C.C. decidiu que a locação de prédio onde funcionava estabelecimento comercial, para desenvolvimento da mesma atividade não sub-roga o novo locatário nas obrigações tributárias em decorrência da inatividade do locatário anterior, mesmo que a sua clientela passe a ser atendida pela pessoa jurídica que passe a explorar o negócio. A aquisição de fundo de comércio somente caracteriza sucessão tributária quando o adquirente assume o ativo e passivo da sucedida (Ac. nºs 103-16.730/95, 103-16.792/95 e 103-16.793/95 no DOU de 14-10-96).

Não sendo a locação meio hábil à aquisição de bens, a pessoa natural ou jurídica que figurar como locatária de máquinas ou mesmo de estabelecimento comercial ou fundo de comércio não se sub-roga nas obrigações tributárias do locador, ainda que, em decorrência da inatividade deste, sua clientela passe a ser atendida pela locatária (PN nº 02/72).

A sucessão de pessoa jurídica poderá ocorrer por fusão, transformação, incorporação ou cisão ou ainda pela aquisição, por qualquer título, de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual. O sucessor responde pelos tributos devidos até a data do ato.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 104-13.838/96 (DOU de 07-04-97) que ocorre a sucessão empresarial para efeitos de responsabilidade tributária perante a legislação do imposto de renda quando há a aquisição da universalidade constituída por estabelecimento comercial ou fundo de comércio, assumindo o adquirente o ativo e passivo da sociedade e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo Ac. nº CSRF/01-0.383/84, declarou nulo o Auto de Infração por erro na identificação do sujeito passivo. A ação fiscal foi iniciada em razão do pedido de baixa do CGC por encerramento de atividade da firma individual. O estabelecimento foi vendido a terceiros que constituíram uma sociedade.

O relator do Acórdão afirmou tratar-se de caso típico de continuação do negócio que acarreta responsabilidade tributária integral da continuadora e em tais circunstâncias, ressalta a nulidade do Auto de Infração, por erro na identificação do sujeito passivo. O auto de infração deveria ser lavrado contra a nova sociedade que é sucessora e não contra a firma individual extinta.

Quando o estabelecimento comercial é alienado, seguida da extinção de pessoa jurídica pelos vendedores e constituição de nova sociedade pelos compradores, o fisco federal adota o critério de lançar o imposto apurado, no exame de livros para encerramento de atividades, em nome da empresa em liquidação, apesar de já ter a sociedade sucessora. O lançamento do tributo poderá ser anulado porque não foi lançado em nome da sucessora.

O art. 132 do CTN dispõe que a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, trans-

formadas ou incorporadas. Naquela época não existia a figura da cisão que apareceu com a atual Lei das Sociedade por Ações. O art. 207 do RIR/99 cuida da responsabilidade dos sucessores nos atos de transformação, fusão, incorporação e cisão.

O STJ decidiu, no REsp. nº 4.022-SP (DJU de 01-04-91), que em havendo incorporação de uma firma por outra não responderá o ex-sócio-gerente por débitos tributários, mesmo que se trate de dissolução irregular anteriormente à incorporação. O STF também decidiu no RE nº 97.625-6 que a responsabilidade tributária é da sociedade incorporadora e não dos sócios da incorporada.

## **RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS**

O art. 121 do CTN dispõe que o sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. A responsabilidade tributária de terceiros ocorre mais comumente com o imposto de renda retido na fonte e substituição tributária com outros impostos e contribuições sociais.

Na hipótese de a administração do jogo de bingo ser entregue à empresa comercial, é de exclusiva responsabilidade desta o pagamento de todos os tributos e encargos da seguridade social incidentes sobre as respectivas receitas obtidas com essa atividade (art. 4º da Lei nº 9.981/00).

## **RESPONSABILIDADE NA CISÃO**

O art. 5º do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 207 do RIR/99) dispõe que respondem pelos tributos das pessoas jurídicas cindidas a pessoa jurídica constituída em decorrência de cisão de sociedade ou a que incorporar parcela do patrimônio de sociedade cindida. O seu parágrafo único diz que a responsabilidade é solidária.

Se a responsabilidade tributária da sociedade cindida e da sociedade resultante da cisão ou da que absorve parte do patrimônio da sociedade cindida não fosse solidária, a cisão serviria para planejamento tributário para evitar pagamento de débitos fiscais. A empresa com vultoso débito fiscal faria cisão parcial, ficando na sociedade cindida os débitos fiscais e ativos padres. O fisco não teria como cobrar os seus créditos.

## **MULTA PUNITIVA**

O extinto TFR decidiu, na AC. nº 154.169-SP (DJU de 03-10-88), que o sucessor, nas condições descritas, é responsável pelos débitos da sucedida, excetuada tão-somente a multa que, pelo seu caráter punitivo, não pode passar da pessoa do infrator. O processo decorreu em razão da multa sobre FGTS aplicada ao adquirente do fundo de comércio.

O 1º C.C. também decidiu pelo ac. nº 101-81.716/91 (DOU de 29-10-91) que a multa de lançamento de ofício não se aplica à incorporadora porque sua responsabilidade, nos preceitos termos do art. 132 do CTN, cinge-se apenas ao tributo, não se podendo dar interpretação extensiva ao dispositivo para alcançar penalidade.

A CSRF tem decidido que o sucessor não responde por multa punitiva, aplicada por infração cometida pelo sucedido (Ac. nºs 01-1.248/91, 01-1.254/91, 01-1.270/91 e 01-1.282/91 no DOU de 25-11-94).

O STF decidiu, no RE nº 104.993-RS, que a multa prevista na alínea *c* do art. 21 do Decreto-lei nº 401/68 (tal como a letra *b* do mesmo dispositivo) tem caráter punitivo e, por esse motivo, não pode ser aplicada aos sucessores do contribuinte, inclusive no caso de sucessão por espólio.

O 1º C.C. (Ac. nº 104-6.696/89 no DOU de 31-05-91) e a CSRF (Ac. nº 01-0.134/81) têm decidido que o espólio é responsável pelo pagamento da multa punitiva lançada em vida do *de cuius*. Esse entendimento vale também na cobrança da multa punitiva nos casos de sucessão de pessoas jurídicas, ou seja, as multas punitivas lançadas antes do ato da sucessão são devidas.

**Súmula 554 do STJ.** Essa súmula diz que na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

A súmula pode causar dúvida se a multa punitiva é aplicável após o evento de sucessão em relação ao fato gerador de tributo ocorrido antes. O sucessor responde pela dívida da multa aplicada antes do evento de sucessão.

---

# 56

## TRIBUTOS – COBRANÇA – PARCELAMENTO – PROVA DE QUITAÇÃO

---

O Código Tributário Nacional baixado com a Lei nº 5.172, de 25-10-66, com algumas alterações ou revogações introduzidas pelas Emendas Constitucionais e pela Constituição Federal de 1988, dispõe sobre a constituição, suspensão, extinção, exclusão e garantias e privilégios do crédito tributário. O seu disciplinamento encontra-se em leis, decretos e atos administrativos bastante esparsos de difícil entendimento porque a revogação da legislação anterior nem sempre é feita de forma expressa.

A constituição do crédito tributário é feita por uma das três modalidades de lançamento: direto, por declaração ou homologação. O contribuinte que não concordar com o lançamento poderá iniciar o contencioso administrativo previsto no Decreto nº 70.235, de 06-03-72, ou processo judicial cabível.

O crédito tributário não liquidado será cobrado administrativa ou judicialmente. A Receita Federal, antes de encaminhar o débito para cobrança judicial, faz a cobrança amigável por via administrativa. A Lei nº 6.830, de 22-09-80, disciplinou a cobrança judicial da dívida ativa da fazenda pública da União, Estados, Distrito Federal e Municípios e das respectivas autarquias.

### **PRAZOS DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS**

O STF editou a Súmula vinculante nº 50 (DOU de 23-06-15) dispondo que norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

### **DOCUMENTO DE ARRECAÇÃO**

O pagamento de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal deve ser feito em DARF - Documento de Arrecadação de Receitas Federais, cujo modelo aprovado pela IN nº 81, de 1996, foi substituído pelo modelo constante da IN nº 736, de 2007, republicada no DOU de 16-05-07.

A Receita Federal disponibilizará, por meio da Internet, comprovantes de arrecadações efetuadas em DARF, DARF-Simples e Documento para Depósitos Judiciais ou Extrajudiciais (ADE Conjunto nº 2, de 07-11-06).

A Portaria nº 95, de 11-04-01, instituiu a modalidade de arrecadação de receitas federais mediante Internet e débito em conta corrente bancária. A Portaria SRF nº 410, de 18-04-01, disciplinou o pagamento de tributos e contribuições federais atra-

vés de Internet e débito em conta corrente bancária.

A IN nº 96, de 27-11-01, disciplinou o pagamento de tributos federais por meio de DARF impresso com código de barras. O programa que gera o DARF com código de barras poderá ser obtido na página da SRF na Internet.

A IN nº 672, de 30-08-06, disciplinou os pedidos de retificação de DARF mediante preenchimento de formulário denominado REDARF. A Instrução enumera os documentos que devem acompanhar o Redarf e relaciona os casos de retificação em que os pedidos serão indeferidos. A Instrução permite a retificação de DARF por meio eletrônico. O ADE Conjunto nº 3, de 07-11-06, dispõe sobre o pedido de retificação de DARF por meio eletrônico.

A IN nº 1.222, de 2011, acresceu o art. 16-A na IN nº 672, de 2006, dispondo que na hipótese de recolhimento de tributos em documento equivocado, poderá ser realizada, de ofício ou a pedido, a conversão do documento de arrecadação. O formulário pedido de conversão foi aprovado conforme anexo.

O pagamento dos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal pode ser efetuado em qualquer estabelecimento bancário do País pertencente à rede arrecadadora federal, independentemente do domicílio fiscal do sujeito passivo (ADI nº 19 de 29-10-03).

## **RECOLHIMENTO CENTRALIZADO DE TRIBUTOS**

O art. 15 da Lei nº 9.779, de 19-01-99, tornou obrigatório o recolhimento centralizado pela matriz da pessoa jurídica dos seguintes tributos:

- I - Imposto de Renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos;
- II - PIS/PASEP e COFINS.

A partir de 01-01-97, as instituições financeiras e as pessoas jurídicas enumeradas no art. 1º do Decreto nº 2.078, de 22-11-96, estão obrigadas a centralizar os recolhimentos de tributos e contribuições federais, exceto os incidentes sobre a importação e exportação.

As IN nºs 128, de 02-12-92, e 76, de 24-07-98, que dispunham sobre o recolhimento centralizado de tributos das pessoas jurídicas em geral foram consideradas revogadas pela IN nº 79 de 01-08-00.

## **DISPENSA DE RECOLHIMENTO**

O custo de administração e cobrança de tributos, seja na área federal, estadual ou municipal, é bastante oneroso, principalmente quando há processos com recursos para instâncias superiores. Mesmo que o pagamento seja espontâneo, a cobrança de tributo no valor de um ou dois reais dá prejuízo operacional.

O Ministro da Fazenda está autorizado pelo parágrafo único do art. 65 da Lei nº 7.799, de 10-07-89, a dispensar a constituição de créditos tributários, a inscrição ou ajuizamento, bem como a determinar o cancelamento de débito de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, observados os critérios de custos de administração e cobrança.

O art. 68 da Lei nº 9.430/96 dispõe que é vedada a utilização do DARF para o pagamento de tributos e contribuições de valor inferior a R\$ 10,00. O seu § 1º diz que

o imposto ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, arrecadado sob um determinado código de receita, que, no período de apuração, resultar inferior a R\$ 10,00, deverá ser adicionado ao imposto ou contribuição de mesmo código, correspondente aos períodos subseqüentes, até que o total seja igual a R\$ 10,00, quando, então, será pago ou recolhido no prazo estabelecido na legislação para este último período de apuração.

Ocorre muita confusão na interpretação daquele dispositivo porque o artigo anterior dispensa a retenção do imposto de renda, de valor igual ou inferior a R\$ 10,00, incidente na fonte sobre rendimentos que devam integrar a base de cálculo do imposto de renda devido na declaração de ajuste anual. Os dois artigos não têm vínculo, isto é, o valor do imposto não retido por ser inferior a R\$ 10,00 não precisa ser somado para recolhimento no período seguinte. O art. 68 aplica-se aos tributos cujo ônus seja da pessoa jurídica como ocorre com PIS, COFINS e CSL. Assim, se a contribuição ao PIS de um período for inferior a R\$ 10,00, o valor não recolhido terá que ser transferido para o mês seguinte para pagamento.

O art. 68-A da Lei nº 9.430, de 1996, inserido pelo art. 30 da Lei nº 11.941, de 2009, autoriza o Poder Executivo a elevar para até R\$ 100,00 os limites e valores para dispensa de retenção ou recolhimento de tributos, inclusive de forma diferenciada por tributo, regime de tributação ou de incidência.

## IMPUTAÇÃO NO PAGAMENTO A MENOR

Quando ocorre pagamento a menor antes do vencimento do débito não há dificuldade para calcular o valor do tributo e de seus acréscimos legais no recolhimento da diferença após o vencimento do prazo.

A dificuldade ocorre quando o débito vencido é pago a menor. O STJ editou a Súmula 464 dizendo que a regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária. Esse artigo dispõe que havendo capital e juros, o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros vencidos, e depois no capital.

A IN nº 19, de 09-03-84, que não foi considerada revogada pela IN nº 79, de 01-08-2000, aprovou o Manual de aplicação de acréscimos legais que fornece vários exemplos práticos de imputação nos pagamentos a menor. O cálculo é pela regra de três simples.

Um tributo de R\$ 10.000,00 vencido no dia 30-06-10 foi pago no dia 30-10-10 pelo mesmo valor de R\$ 10.000,00. A diferença a ser paga será calculada do seguinte modo:

Valor do débito original	10.000,00
Juros Selic mais 1% (3,60%)	360,00
Multa de mora (20%)	2.000,00
Total	12.360,00

Pela imputação proporcional do Manual, R\$ 12.360,00 amortizavam R\$ 10.000,00 de tributo. Logo R\$ 10.000,00 amortizaram x. O x será:  $(10.000,00 \times 10.000,00) \div 12.360.000,00 = R\$ 8.090,61$ . O saldo de tributo a ser pago será de R\$ 10.000,00 - R\$ 8.090,61 = R\$ 1.909,39 mais multa de mora de 20% e juros Selic calculados de 30-06-10 até o mês anterior ao do pagamento mais 1%.

O CARF decidiu que a imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontram amparo no art. 163 do CTN (ac. nº 1803-00.725 no DOU de 18-05-11).

## **CADASTRO INFORMATIVO – CADIN**

A Lei nº 10.522, de 19-07-02, instituiu o Cadastro Informativo – CADIN de créditos não quitados do setor público federal, o qual conterà a relação de pessoas físicas e jurídicas que:

- I - sejam responsáveis por obrigações pecuniárias vencidas e não pagas, para com órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta;
- II - estejam com a inscrição nos cadastros, do Ministério da Fazenda, em uma das seguintes situações:
  - a) suspensa ou cancelada no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF;
  - b) declarada inapta perante o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ.

A inclusão no CADIN far-se-á 75 dias após a comunicação ao devedor da existência do débito passível de inscrição naquele cadastro. A notificação expedida pela Receita Federal ou pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, dando conhecimento ao devedor da existência do débito ou da sua inscrição em Dívida Ativa valerá como comunicação.

Comprovado ter sido regularizada a situação que deu causa à inclusão no CADIN, o órgão ou a entidade responsável pelo registro procederá, no prazo de cinco dias úteis, à respectiva baixa. Na impossibilidade de a baixa ser efetuada no prazo de cinco dias úteis, o órgão, ou a entidade credora fornecerá a certidão de regularidade do débito, caso não haja outros pendentes de regularização.

Será suspenso o registro no CADIN quando o devedor comprovar que:

- I - ajuizou ação, com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou o seu valor, com o oferecimento de garantia idônea e suficiente ao juízo, na forma da lei;
- II - a exigibilidade do crédito objeto do registro está suspensa na forma da lei.

## **INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA E EXECUÇÃO FISCAL**

Os débitos de tributos administrados pela Receita Federal, não pagos nas datas de seus vencimentos, são encaminhados para cobrança judicial na forma da lei nº 6.830 de 22-09-80. Essa cobrança é feita através da Procuradoria da Fazenda Nacional.

A Portaria Conjunta nº 1, de 31-03-97, assinada entre o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovou as rotinas a serem observadas nas remessas de débitos para inscrição em dívida ativa da União.

A Portaria Conjunta do Secretário da Receita Federal e do Procurador-Geral da Fazenda Nacional nº 1, de 12-05-99, estabelece procedimentos para o encaminhamento dos créditos da Fazenda Nacional, não quitados, para inscrição em dívida ativa da União e execução fiscal.

A Portaria determina que a remessa seja precedida da confirmação, pela Receita Federal, do endereço atualizado e dos demais dados identificadores do devedor prin-

principal e dos responsáveis e em se tratando de pessoa jurídica, a composição societária. Essa providência, certamente, diminuirá a quantidade de processos que ficam parados na PGFN por falta de localização dos devedores mas o problema fica transferido para a Receita Federal.

A Portaria nº 49, de 01-04-04, autorizou a não inscrição, como Dívida Ativa da União, de débitos para a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 e para não ajuizamento das execuções fiscais de débitos de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00.

A Portaria nº 75, de 22-03-12, fixou os limites para a não inscrição, como Dívida Ativa da União, de débito de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 e o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 20.000,00.

Tanto a não inscrição como Dívida Ativa como o não ajuizamento de execução fiscal não suspendem o curso do prazo prescricional. O parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569, de 1977, que dispunha sobre a suspensão de prescrição foi considerada inconstitucional pelo STF (Súmula Vinculante nº 8 no DOU de 20-06-08).

O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00, desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito (art. 1º da Portaria nº 130 de 2012).

Entende-se por débito consolidado o resultante da atualização do respectivo valor originário mais os encargos e acréscimos legais ou contratuais vencidos, até a data da apuração. Esses débitos não serão encaminhados para a Procuradoria da Fazenda Nacional.

Após a inscrição do débito, a PGFN expedirá comunicação ao devedor, intimando-o para efetuar o pagamento. Da comunicação constará a orientação para o devedor comparecer à Receita Federal de seu domicílio fiscal, em caso de extinção do débito ou suspensão de sua exigibilidade em data anterior à da inscrição em dívida ativa.

A Portaria PGFN nº 115, de 02-02-06, dispõe sobre o cancelamento da inscrição em Dívida Ativa da União de débitos objeto de pedido de revisão fundado em alegação de pagamento integral anterior à inscrição e pendente de apreciação há mais de 30 dias pelo órgão de origem. O interessado no requerimento deverá juntar cópia autenticada do pedido de revisão e cópia do Darf que comprove o pagamento.

**Divulgação da lista de devedores.** A Portaria nº 642, de 01-04-09, da PGFN disciplinou a divulgação, em seu site na Internet, da lista de pessoas, físicas ou jurídicas, que possuem débitos inscritos em dívida ativa da União.

**Seguro Garantia.** A Portaria nº 164, de 27-02-14, da PGFN regulamentou o oferecimento e a aceitação de seguro garantia judicial para execução fiscal e seguro garantia parcelamento administrativo fiscal para débitos inscritos em dívida ativa da União.

**Cobrança Administração Especial.** A Portaria SRF nº 1.265, de 03-09-15, aprovou os procedimentos para a cobrança administrativa especial de créditos tributários, que estejam na condição de exigíveis, de valor igual ou maior que dez milhões de reais por sujeito passivo.

**Dação em pagamento de bens imóveis.** A Lei nº 13.313, de 2016, deu nova redação ao art. 4º da Lei nº 13.259, de 2016, que permite extinguir o crédito tributário

inscrito em dívida ativa da União mediante dação em pagamento de bens imóveis, a critério do credor e desde que atendidas as condições fixadas.

## **PROTESTO DE CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO**

O art. 1º da Lei nº 9.492, de 1997, na redação da Lei nº 12.767, de 2012, dispõe que incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas.

A Portaria Interministerial nº 574-A, de 20-12-10, dispõe que as Certidões de Dívida Ativa da União, das autarquias, e das fundações públicas federais, independentemente de valor, poderão ser levadas a protesto extrajudicial.

A Portaria nº 429, de 04-06-14, da PGFN disciplinou o protesto extrajudicial de certidões de dívida ativa da União, de valor consolidado de até R\$ 50.000,00. Aquela Portaria foi alterada pela Portaria nº 693, de 30-09-15, que retirou o valor máximo para protesto. Com isso, qualquer valor pode ser protestado.

O STJ decidiu que é possível o protesto de Certidão de Dívida Ativa - CDA (REsp 1.126.515 - PR julgado em 03-12-13).

O STF decidiu em ADIn (DOU de 16-11-16) que o protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e assim, não constituir sanção política.

## **COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA ATRAVÉS DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS**

Os órgãos responsáveis pela cobrança da Dívida Ativa da União poderão utilizar serviços de instituições financeiras públicas para a realização de atos que viabilizem a satisfação amigável de créditos inscritos (art. 58 da Lei nº 11.941 de 2009).

## **EXECUÇÃO FISCAL**

Os débitos de tributos e contribuições sociais administrados pela Receita Federal, inscritos em dívida ativa na Procuradoria da Fazenda Nacional, não pagos nos prazos fixados nas intimações, serão encaminhados para cobrança judicial na forma da Lei nº 6.830, de 1980.

O STJ tem decidido que nos tributos por homologação a declaração do contribuinte através do DCTF elide a necessidade da constituição formal do débito pelo fisco. E, em caso de não pagamento no prazo, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, sendo exigível independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

O STJ tem, reiteradamente, decidido que a Lei de Execuções Fiscais da Lei nº 6.830, de 1980, tem supremacia sobre a Lei nº 6.024, de 1974, que dispõe sobre a intervenção e liquidação extrajudicial de instituições financeiras, em razão da sua posteridade e especialidade, citando no REsp nº 660.199-BA (DJU de 07-12-04) vários julgados anteriores.

O art. 18 da Lei nº 6.024, de 1974, dispõe que a decretação da liquidação

extrajudicial produzirá, de imediato, os efeitos da suspensão das ações e execuções iniciadas sobre direitos e interesses relativos ao acervo da entidade liquidanda, não podendo ser intentadas quaisquer outras, enquanto durar a liquidação. O art. 186 do CTN, por sua vez, dispõe que o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou tempo da constituição deste, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho.

Em se tratando de falência, o STJ tem decidido que apesar de o art. 29 da LEF preceituar que “a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência”, a jurisprudência do STJ vem reconhecendo que a execução fiscal é atingida em alguns aspectos pela quebra da sociedade executada. Segundo esse entendimento, as consequências são (Resp nº 423.686 - RS no DJU de 13-12-04):

- a) Havendo bem penhorado na execução fiscal, o produto de sua arrematação reverterá para o juízo universal da falência e não para o juízo da execução, para que seja observada a preferência dos créditos trabalhistas (art. 186 do CTN) e o concurso previsto no parágrafo único do art. 29 da LEF - ERESP 444.964/RS - DJU DE 09-12-03;
- b) Não estando a execução fiscal aparelhada por penhora na ocasião da quebra, a constrição se dará no rosto dos autos do processo falimentar - REsp 253.146/RS, DJU de 14.08.00.

**Carta de fiança bancária.** A Portaria nº 644, de 01-04-09, da PGFN estabeleceu critérios e condições para aceitação de carta de fiança bancária, tanto em processos de execução fiscal quanto em parcelamentos em seu âmbito.

## BENS IMPENHORÁVEIS

O art. 1º da Lei nº 8.009, de 29-03-90, dispõe que o imóvel residencial próprio do casal, ou da entidade familiar, é impenhorável e não responderá por qualquer tipo de dívida civil, comercial, fiscal, previdenciária ou de outra natureza, contraída pelos cônjuges ou pelos pais ou filhos que sejam seus proprietários e nele residam, salvo nas hipóteses previstas nesta lei.

Quando a residência familiar constituir-se em imóvel rural, a impenhorabilidade restringir-se-á à sede de moradia, com os respectivos bens móveis, e, nos casos do art. 5º, inciso XXVI, da Constituição, à área limitada como pequena propriedade rural, dispõe o art. 5º da Lei nº 8.009/90.

Com base naquela Lei, o STJ decidiu, no REsp nº 6.708-PR (DJU de 18-03-91), que é impenhorável o imóvel residencial próprio do casal, ou da entidade familiar. A família recebe proteção especial do Estado. Não pode a Fazenda Pública, na sua fúria desenfreada de arrecadar impostos e de receber as suas dívidas levar desgraça a quem deve receber inalienável proteção. O judiciário não pode permitir vingar o entendimento de que o art. 30 da Lei nº 6.830/80, mal redigido e contraditório permite a penhora de bem impenhorável e inalienável.

O STJ editou a Súmula nº 364 dispondo que o conceito de impenhorabilidade de bem de família abrange também o imóvel pertencente a pessoas solteiras, separadas e viúvas.

O art. 2º da Lei nº 11.382, de 2006, que acrescentava o parágrafo único ao art. 650

do CPC foi vetado. Esse parágrafo dispunha:

“Parágrafo único. Também pode ser penhorado o imóvel considerado bem de família, se de valor superior a 1000 (mil) salários mínimos, caso em que, apurado o valor em dinheiro, a quantia até aquele limite será entregue ao executado, sob cláusula de impenhorabilidade.”

Nas razões do veto está dito que apesar de razoável, a proposta quebra a tradição surgida com a Lei nº 8.009 de 1990, que dispõe sobre a impenhorabilidade do bem da família, no sentido da impenhorabilidade independentemente do valor.

O pleno do STF decidiu, por maioria de votos em 08-02-06, que é passível de penhora o bem da família pertencente a fiador em contrato de locação de imóvel e que não viola o art. 6º da CF que elege a moradia como direitos sociais porque a fiança facilita e estimula o acesso à habitação arrendada, constituindo reforço das garantias contratuais dos locadores, e afastando, por conseguinte, a necessidade de garantias mais onerosas, tais como a fiança bancária. Alguns Ministros, em decisões monocráticas, vinham decidindo em RE pela impenhorabilidade de imóvel residencial dado como garantia de fiança.

## **FRAUDE À EXECUÇÃO**

O art. 185 do CTN, na redação dada pela LC nº 118, de 09-02-05, dispõe que presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. A presunção não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

A alienação de bens em data posterior a da citação do devedor poderá ser caracterizada como fraude à execução. No REsp nº 617.887-RS no DJU de 19-08-04 e REsp nº 513.696-SC no DJU de 25-09-03 estão citados vários julgados anteriores de inoccorrência de fraude à execução e aquisição de boa-fé. No REsp nº 550.069-CE (DJU de 13-06-05) foi decidido pela inoccorrência de fraude à execução pela existência de outro bem suficiente para total pagamento da dívida.

O STJ tem decidido que a Súmula nº 375 do STJ onde diz que o reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente é válido para as demandas cíveis, sendo inaplicável em processos tributários diante do art. 185 do CTN que é lei especial.

## **PREFERÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

O art. 186 do CTN, na redação dada pela LC nº 118, de 09-02-05, dispõe que o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho. Na falência, o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado.

Os arts. 187 e 188 do CTN, também, receberam novas redações pela LC nº 118, de 2005. O art. 187 dispõe que a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita

a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento. O art. 188 dispõe que são extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência.

A Lei nº 11.101, de 09-02-05, que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, dispõe em seu art. 83 a classificação dos créditos na falência. O art. 84 relaciona os créditos considerados extraconcursais que serão pagos com precedência sobre os créditos relacionados no art. 83.

**Cobrança administrativa especial.** A Portaria nº 1.265, de 03-09-15, aprovou procedimentos para a cobrança administrativa especial que abrange os créditos tributários que estejam na condição de exigíveis, cujo somatório, por sujeito passivo, seja igual ou maior que dez milhões de reais.

## PARCELAMENTO DE DÉBITOS

A Lei nº 10.522, de 2002, que dispõe em seus arts. 10 a 14 o parcelamento de débitos de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, foram alterados pelo art. 35 da Lei nº 11.941, de 2009. O parcelamento terá sua formalização condicionada ao prévio pagamento da primeira prestação, conforme o montante do débito e o prazo solicitado.

Enquanto não deferido o pedido, o devedor fica obrigado a recolher, a cada mês, como antecipação, valor correspondente a uma parcela. O parcelamento é considerado automaticamente deferido quando decorrido o prazo de 90 dias, contado da data do pedido sem que a Fazenda Nacional tenha se pronunciado.

O art. 14 da Lei nº 10.522, de 2002, veda a concessão de parcelamento de débitos relativos a tributos ou contribuições passíveis de retenção na fonte, de desconto de terceiros ou de sub-rogação, incentivos fiscais devidos ao FINOR, FINAM e FUNRES, pagamento mensal por estimativa de IRPJ e CSLL, recolhimento mensal de carnê-leão, tributos devidos por pessoa jurídica com falência decretada etc.

Implicará imediata rescisão do parcelamento e remessa do débito para inscrição em Dívida Ativa da União ou prosseguimento da execução, conforme o caso, a falta de pagamento:

- I - de três parcelas, consecutivas ou não; ou
- II - de uma parcela, estando pagas todas as demais.

O art. 155-A do CTN, acrescido pela LC nº 104, de 10-01-01, dispõe em seu § 1º que, salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições do CTN relativas à moratória.

O art. 155-A do CTN foi acrescido dos §§ 3º e 4º pela LC nº 118, de 09-02-05, dispondo que lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial. Na inexistência de lei específica, o prazo de parcelamento não poderá ser inferior ao concedido pela lei federal.

A Portaria Conjunta nº 15, de 2009, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Receita Federal, disciplinou a concessão dos parcelamentos nas respectivas áreas de competência.

A Portaria nº 507, de 24-11-00, da PGFN instituiu o parcelamento simplificado,

através da INTERNET, de débitos inscritos na Dívida Ativa da União. A Portaria fornece o endereço eletrônico.

O STJ decidiu que são constitucionais os arts. 10 e 11, I, segunda parte, da Lei 11.941, de 2009, que não exigem a apresentação de garantia ou arrolamento de bens para o parcelamento de débito tributário, embora autorizem, nos casos de execução fiscal já ajuizada, a manutenção da penhora efetivada (AI no REsp 1.266.318-RN julgado em 06-11-13).

**Instituições de ensino superior.** A Lei nº 12.688, de 2012, instituiu o Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (Proies), com concessão de moratória de dívidas tributárias federais. A Portaria Conjunta nº 6, de 17-08-12, republicada no DOU de 22-08-12, disciplinou a concessão de moratória e parcelamento de dívidas tributárias federais.

## SUSTAÇÃO DA COBRANÇA JUDICIAL

O Ministro da Fazenda está autorizado pelo art. 5º do Decreto-lei nº 1.569, de 08-08-77, a determinar a sustação da cobrança dos débitos de comprovada inexecuibilidade e de reduzido valor. O parágrafo único da art. 65 da Lei nº 7.799, de 10-07-89, por sua vez, autoriza o Ministro da Fazenda a dispensar a constituição de créditos tributários, a inscrição ou ajuizamento, bem assim a determinar o cancelamento, de débito de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, observados os critérios de custos de administração e cobrança.

A Portaria nº 289, de 31-10-97, determinou a não-inscrição, como Dívida Ativa da União, de débitos para com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 e o não-ajuizamento das execuções fiscais de débitos de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 5.000,00. Não se aplica o disposto na Portaria quando o valor total dos débitos, de um mesmo devedor, for superior aos limites fixados.

A Portaria nº 49, de 01-04-04, autorizou o não ajuizamento das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00.

A Portaria dispõe ainda que a não-inscrição ou não-ajuizamento suspende a prescrição dos créditos, citando como fundamento legal o art. 5º do Decreto-lei nº 1.569, de 08-08-77, que foi expedido na época da ditadura militar. O Poder Judiciário, atualmente, tem decidido reiteradamente que a suspensão da prescrição por prazo indeterminado não tem base legal.

O STJ tem, reiteradamente, decidido que a prescrição da ação para cobrança do crédito tributário está fixada, pelo art. 174 do CTN, em cinco anos, a contar da data de sua constituição definitiva e só se interrompe nas hipóteses enumeradas no seu parágrafo único. As disposições do art. 40 e seus parágrafos, da Lei nº 6.830/80 não constituem causas de interrupção da prescrição, por isso que não estão incluídas naquelas previstas no art. 174 do CTN (REsp 36.692-PR no DJU de 06-10-97 e REsp 35.540-SP no DJU de 06-04-98).

Essas ilegalidades vêm sendo praticadas pelo Governo porque sabe que o custo da contestação judicial será mais oneroso que o pagamento do débito prescrito e demanda muito tempo. Se o contribuinte precisa de certidão negativa de débito não pode esperar a decisão judicial, a não ser mandado de segurança.

O art. 20 da Lei nº 10.522, de 2002, com nova redação dada pelo art. 21 da Lei nº

11.033, de 2004, dispõe que serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do PFN, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela PGFN ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00. No caso de reunião de processos contra o mesmo devedor, na forma do art. 28 da Lei nº 6.830, de 1980, para fins do limite será considerada a soma dos débitos consolidados das inscrições reunidas.

O § 4º do art. 40 da Lei nº 6.830, de 1980, acrescido pela Lei nº 11.051, de 2004, dispõe que se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. A contagem do prazo prescricional a partir da data da decisão do juiz que ordenar o arquivamento do processo contraria o CTN.

**Súmula vinculante nº 8 do STF.** O STF editou a Súmula vinculante nº 8 dispondo que é inconstitucional o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569, de 1977, tornando sem efeito a Portaria nº 49, de 01-04-04, que teve como base legal aquele parágrafo. Com isso, a autorização administrativa para não-inscrição ou não-ajuizamento de débitos de pequeno valor não suspende a prescrição.

## PROVA DA INEXISTÊNCIA DE DÉBITO

O art. 1º da Lei nº 7.711, de 1988, transcrito no art. 879 do RIR/99, enumera as hipóteses em que a prova de quitação do imposto de renda era exigido. Com a criação da Receita Federal do Brasil foi expedido o Decreto nº 6.106, de 2007, dispondo sobre a prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional.

O Decreto nº 8.302, de 2014, revogou o Decreto nº 6.106, de 2007, mas manteve a vigência dos atos normativos e regulamentares expedidos com base nos dispositivos revogados, até que sejam revistos por atos posteriores. A Port. nº 358, de 05-09-14, e a IN nº 1.751, de 02-10-14, dispõem sobre a prova de regularidade fiscal.

O art. 18 da Lei nº 12.844, de 2013, dispõe que a comprovação de regularidade quanto à quitação de tributos federais e demais créditos inscritos em Dívida Ativa da União, para fins de reconhecimento de incentivos ou benefícios fiscais, é feita mediante Certidão Negativa de Débitos - CND ou de Certidão Positiva de Débito com Efeitos de Negativa - CPD-EN válida. A emissão do documento será feita pela autoridade que reconhece o incentivo ou benefício fiscal.

A IN nº 734, de 02-05-07, dispõe sobre a emissão de certidões de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. A IN nº 438, de 2004, alterada pelas IN nºs 735, de 2007, e 862, de 2008, dispõe sobre a prova de regularidade fiscal de imóvel rural.

A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3, de 02-05-07, disciplinou a emissão de Certidão Conjunta Negativa, Certidão Conjunta Positiva com Efeitos de Negativa e Certidão Conjunta Positiva. A IN nº 558, de 19-08-05, divulgou os modelos de certidões.

O DOU de 15-04-09 publicou as decisões dos julgamentos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade - ADIn nºs 173-6 e 394-1, ambas declarando a inconstitucionalidade do art. 1º, incisos I, III e IV, e §§ 1º, 2º e 3º da Lei nº 7.711, de 1988. O inciso I exigia a prova da inexistência de débitos na transferência de domicílio para o exterior e o inciso III exigia para distrato social perante o registro público competente.

A declaração de inconstitucionalidade da exigência da certidão negativa na transferência de domicílio para o exterior é simplesmente absurda. Uma pessoa física com vultoso débito tributário constituído pode transferir domicílio e bens patrimoniais para o exterior sem quitar o débito?

Já teve caso de brasileiro que foi aos Estados Unidos a passeio e fez algumas compras e vendas de ações nas bolsas de valores, com pequenos ganhos. No aeroporto foi surpreendido porque só podia embarcar de volta ao Brasil após o pagamento do imposto de renda sobre os ganhos. Não é a toa que um jornal comentou dizendo que se mister Madoff que deu calote de 50 bilhões de dólares com a pirâmide financeira se fosse no Brasil não estaria preso.

Dizer que é inconstitucional a exigência da prova de quitação de tributos no distrato social da pessoa jurídica para fins de encerramento de atividades é outro absurdo da decisão em ADIn, ainda que haja débitos tributários na fase administrativa ou judicial. A certidão negativa está prevista no art. 205 do CTN onde dispõe que a lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, 'seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido. Será que o artigo do CTN é inconstitucional?

A exigência da prova de quitação de tributos para transferência de domicílio e de patrimônio para o exterior ou para encerramento de atividades da pessoa jurídica não tem nada de sanção política nem violação do devido processo legal. Não há, também, violação do direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário para controle da validade dos créditos tributários. É lamentável que a mais alta corte da justiça brasileira incentive o descumprimento de obrigações tributárias. Há impunidade tanto no direito penal como no tributário.

A Advocacia-Geral da União expediu duas Súmulas Administrativas dizendo o seguinte (DOU de 08-08-06):

Súmula nº 17 de 19-06-2002

“Da decisão judicial que determinar a expedição de certidão positiva de débitos com efeito de negativa, sem a exigência de garantia posterior ao parcelamento regularmente em cumprimento, não se interporá recurso.”

Súmula nº 18 de 19-06-2002

“Da decisão judicial que determinar a concessão de Certidão Negativa de Débito (CND), em face da inexistência de crédito tributário constituído, não se interporá recurso”.

Com aquelas duas Súmulas espera-se que a Receita Federal deixe de exigir garantia após o parcelamento deferido e que vem sendo cumprido pelo contribuinte e também que não seja negada a expedição de Certidão Negativa de Débito sem ter crédito tributário devidamente constituído e não pago.

**Súmula 446 do STJ.** O STJ editou a Súmula nº 446 dizendo que declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa.

---

# 57

## COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO PAGO A MAIOR OU INDEVIDAMENTE

---

Os arts. 165 a 169 do CTN dispõem sobre o pagamento indevido de tributos. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, nos seguintes casos:

- I - cobrança ou pagamento espontâneo do tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
- II - erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

O art. 167 dispõe que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar a restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição. Assim, por exemplo, a pessoa jurídica pagou a COFINS sobre a venda de bens do Ativo Imobilizado após a data do vencimento. O contribuinte tem direito à restituição porque aquela receita está isenta da contribuição. Nesta hipótese, cabe restituição, também, dos juros e multa de mora.

**Atos e termos em forma digital.** O Decreto nº 8.853, de 22-09-16, introduziu os atos e termos relativos aos processos de restituição e compensação de tributos em forma digital.

### RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO

A legislação faz distinção entre restituição e ressarcimento. É restituição quando ocorre pagamento a maior ou indevido de imposto ou contribuição, como pagamento a maior de COFINS ou saldo credor de IRPJ. É ressarcimento quando a empresa tem direito ao crédito de imposto ou contribuição pagos por outra empresa como ocorre com o crédito de COFINS na compra de matéria-prima empregada em produto exportado para o exterior. O ressarcimento só é possível nos casos permitidos pela lei. Compensação ocorre na extinção de débito tributário com crédito tributário da mesma empresa.

A distinção entre restituição e ressarcimento é feita até na aplicação de multa. O § 15 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que será aplicada multa isolada de 50% sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.

Essa multa não é devida no pedido de restituição indeferido. Se a restituição for transformada em compensação e esta não for homologada, a multa é devida.

A IN nº 1.300, de 20-11-12, estabeleceu normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso de tributos administrados pela Receita Federal, revogando várias Instruções anteriores. O pedido de restituição ou compensação será efetuado mediante apresentação da declaração gerada pelo programa PER/DCOMP, ou na impossibilidade de sua utilização, mediante apresentação do formulário pedido de restituição ou compensação constantes dos Anexos.

A IN nº 1.661, de 29-09-16, alterou e revogou vários artigos da IN nº 1.300 de 2012.

### **Restituição ou ressarcimento indeferidos ou compensação não homologada.**

O art. 77 da IN nº 1.300, de 2012, dispõe que é facultado ao sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso ou, ainda, da data da ciência do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o não reconhecimento do direito creditório ou a não homologação da compensação.

A competência para julgar manifestação de inconformidade é da Delegacia de Julgamento. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao CARF. A manifestação de inconformidade e o recurso contra a não homologação da compensação suspendem a exigibilidade do débito compensado.

O STJ editou a Súmula 460 dizendo que é incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte.

**Multas isoladas.** O pedido de ressarcimento indeferido ou indevido e a declaração de compensação não homologada estão sujeitos ao lançamento de multas isoladas no seguintes percentuais:

- I - 50% sobre o valor do pedido de ressarcimento indeferido ou indevido (art. 74 da Lei nº 9.430 de 1996);
- II - 100% sobre o valor do ressarcimento obtido com falsidade (art. 74 da Lei nº 9.430 de 1996);
- III - 50% sobre o valor da declaração de compensação não homologada (art. 74 da Lei nº 9.430 de 1996);
- IV - 150% sobre o valor da compensação não homologada decorrente de falsidade da declaração (art. 18 da Lei nº 10.833 de 2003).

Aquelas multas foram introduzidas pelas Leis nºs 11.488, de 2007, e 12.249, de 2010. O pedido de restituição indeferido não está sujeito à multa. A aplicação da multa sobre o valor do pedido de ressarcimento indeferido e da compensação não homologada constitui cerceamento do direito de petição previsto na Constituição que não existiu nem na ditadura.

## **COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES**

O CTN dispõe em seu art. 170 que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, venci-

dos ou vincendos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

O art. 66 da Lei nº 8.383, de 30-12-91, com nova redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29-06-95, dispõe que nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

O art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que dispõe sobre restituição e compensação de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, com as alterações introduzidas pelos arts. 49 da Lei nº 10.637, de 2002, 17 da Lei nº 10.833, de 2003, e 4º da Lei nº 11.051, de 2004, e art. 62 da Lei nº 12.249, de 2010, passou a ter a seguinte redação:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 3º além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

- I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;
- II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação;
- III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;
- IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF;
- V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e
- VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de trinta dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I - previstas no § 3º deste artigo;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, 05-03-69;

c) refira-se a título público;

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei:

1 - tenha sido declarada inconstitucional pelo STF em ADIn ou em ação declaratória de constitucionalidade;

2 - tenha sido sua execução suspensa pelo Senado Federal;

3 - tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou

4 - seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo STF nos termos do art. 103-A da CF.

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.

§ 14. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

§ 15. Revogado pela Lei nº 13.137 de 2015.

§ 16. Revogado pela Lei nº 13.137 de 2015.

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

§ 18. No caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, ainda que não impugnada essa exigência, enquadrando-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172 de 1966 - CTN.

A compensação de créditos de tributos com débitos de tributos do mesmo sujeito passivo é feito mediante entrega da declaração de compensação. A Receita Federal tem o prazo de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, para fazer a homologação expressa. Decorrido aquele período sem homologação expressa, considera-se que a compensação foi homologada tacitamente. Com exceção das compensações de elevados valores, a maioria das compensações serão homologadas tacitamente por decurso de prazo.

O CARF decidiu que admitida a retificação da declaração de compensação, o termo inicial da contagem do prazo para homologação tácita será a data de apresentação da declaração de compensação retificadora (ac. 1401-00.342 no DOU de 19-05-11).

Se a compensação for rejeitada, a autoridade intimará o sujeito passivo para pagar o débito indevidamente compensado. É facultado ao contribuinte, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. Da decisão da Delegacia de Julgamento que julgar improcedente a manifestação de inconformidade cabe recurso ao Conselho de Contribuintes. O 1º C.C. decidiu, pelo ac. nº 103-21.946/2005 (DOU de 07-07-05), que o processo de pedido de compensação, pendente de julgamento na esfera administrativa, dá direito de receber certidão positiva com efeitos de negativa.

Na compensação, os créditos são valorados com acréscimos de juros à taxa SELIC e os débitos do sujeito passivo com acréscimos de juros à taxa SELIC e da multa de mora de 0,33% por dia de atraso, calculados até a data da entrega da declaração de compensação. Com isso, é recomendável que o pedido seja entregue até a data de vencimento do tributo a ser compensado para evitar o acréscimo de multa moratória. A redução da multa de ofício prevista em lei aplica-se à compensação apresentada no prazo de impugnação ou de recurso administrativo.

A compensação do imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras ou de serviços prestados com o imposto devido nas antecipações por estimativa ou apurado no trimestre pelas empresas optantes pelo lucro presumido não deve ser informada na declaração de compensação porque a retenção ocorreu a título de antecipação. O saldo credor apurado no trimestre, pelas optantes pela tributação com base no lucro presumido ou lucro real trimestral, terá que ser informado na declaração de compensação para compensar com o imposto devido nos trimestres seguintes.

**Súmula do STJ.** O STJ editou a Súmula 460 dizendo que é incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte.

**PN nº 11, de 19-12-14 (DOU de 22-12-14).** Esse Parecer esclareceu a compensação de crédito decorrente de ação judicial, considerando o prazo para apresentar a declaração de compensação, necessidade de habilitação prévia e suspensão do prazo prescricional.

**Solução de Consulta COSIT nº 88 no DOU de 07-04-15.** A decisão que tem efeito de ato normativo diz que o sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação

de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão, salvo exceções contidas na lei.

## **DISPENSA DE RECURSO DE OFÍCIO**

O art. 27 da Lei nº 10.522, de 2002, na redação da Lei nº 12.788, de 2013, dispõe que não cabe recurso de ofício das decisões prolatadas pela Secretaria da Receita Federal, em processos relativos a tributos administrados por esse órgão:

- I - quando se tratar de pedido de restituição de tributos;
- II - quando se tratar de ressarcimento de créditos de IPI, PIS/Pasep e COFINS;
- III - quando se tratar de reembolso do salário-família e do salário-maternidade;
- IV - quando se tratar de homologação de compensação;
- V - nos casos de redução de penalidade por retroatividade benigna; e
- VI - nas hipóteses em que a decisão estiver fundamentada em decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade, em súmula vinculante proferida pelo STF e no disposto no § 6º do art. 19.

## **MULTA SOBRE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA**

O art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, nas alterações posteriores, tinha introduzido nos §§ 15 e 16 a multa isolada sobre o valor do pedido de ressarcimento indeferido ou indevido que foi revogada pela Lei nº 13.137 de 2015.

A multa isolada de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada continua em vigor no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430 de 1996.

## **BENEFICIÁRIO COM DÉBITOS TRIBUTÁRIOS**

O art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 1986, com a redação dada pelo art. 114 da Lei nº 11.196, de 2005, dispõe que a Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional. Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.

Na redação anterior, a compensação era somente entre créditos e débitos de tributos administrados pela Receita Federal. A nova redação do § 2º manda compensar inclusive débitos relativos à contribuição ao INSS com créditos tributários administrados pela Receita Federal por ter sido redigida na vigência da MP nº 258 que criava a Receita Federal do Brasil.

A Portaria Interministerial nº 23, de 02-02-06, dispõe sobre a compensação de ofício de débitos relativos a tributos administrados pela Receita Federal e de débitos inscritos em Dívida Ativa da União e sobre a extinção de débito relativo às contribuições sociais.

## **COMPENSAÇÃO COM TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA FEDERAL**

A Lei nº 10.179, de 06-02-01, dispõe sobre os títulos da dívida pública de responsabilidade do Tesouro Nacional e consolida a legislação em vigor sobre a matéria. A

emissão dos títulos será efetuada exclusivamente sob a forma escritural. Esse procedimento evita a falsificação.

O seu art. 6º dispõe que, a partir da data de seu vencimento, os títulos da dívida pública referidos no art. 2º (LTN, LFT e NTN) terão poder liberatório para pagamento de qualquer tributo federal, de responsabilidade de seus titulares ou de terceiros, pelo seu valor de resgate.

## **PRECATÓRIOS JUDICIAIS PENDENTES**

O art. 2º da Emenda Constitucional nº 30, de 2000, acrescentou o art. 78 no ADCT dispondo que os precatórios judiciais pendentes na data de promulgação desta Emenda e os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31-12-99 serão liquidados pelo seu valor real, em moeda corrente, acrescido de juros legais, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de dez anos, permitida a cessão dos créditos.

O seu § 2º dispõe que as prestações anuais a que se refere o caput deste artigo terão, se não liquidadas até o final do exercício a que se referem, poder liberatório do pagamento de tributos da entidade devedora.

Os arts. 30 e seguintes da lei nº 12.431, de 2011, regulamentaram a compensação de débitos perante a Fazenda Pública Federal com créditos provenientes de precatórios, prevista no art. 100 da CF.

## **COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE TDA**

O 2º C.C. decidiu que é incabível a compensação de débitos relativos ao PIS e COFINS com créditos relativos de Títulos da Dívida Agrária – TDA por falta de previsão legal (Ac. nº 201-71.085/97, 201-71.118/97 e 201-71.119/97 no DOU de 28-04-98). O 1º C.C. decidiu pelo ac. 105-12.454/98 (DOU de 22-10-98) que o pagamento com TDA é possível apenas na quitação de débitos do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR.

O art. 105 da Lei nº 4.504/64 que autorizou a emissão de TDA dispõe que esses títulos poderão ser utilizados em pagamentos de até 50% do Imposto Territorial Rural – ITR. Esse dispositivo legal continua vigente porque está no livro de Perguntas e Respostas editado pela Receita Federal sobre ITR.

## **OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL**

O STJ decidiu no REsp 123.026-BA (DJU de 18-08-97) que admite-se a utilização do mandado de segurança para decidir sobre a compensação de créditos, sendo a questão eminentemente de direito.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ editou duas súmulas com os seguintes enunciados:

Súmula 212. A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória. A redação anterior a 11-05-05 dizia: A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar.

Súmula 213. O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

As súmulas, por não terem força vinculante para as instâncias inferiores do Poder Judiciário, alguns juízes de 1ª instância da Justiça Federal vinham concedendo liminares em mandado de segurança para garantir a compensação entre créditos e débitos tributários.

A Lei nº 12.016, de 2009, que disciplinou o mandado de segurança individual e coletivo dispõe no § 2º do art. 7º que não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários. Se o art. 170-A do CTN não permite compensar o tributo em ação judicial antes de transitar em julgado, é inconcebível a compensação através de medida liminar.

O art. 1º da MP nº 2.180-35, de 24-08-01, acrescentou o § 5º ao art. 1º da Lei nº 8.437/92, que dispõe sobre a concessão de medidas cautelares contra atos do Poder Público. O referido parágrafo dispõe:

§ 5º Não será cabível medida liminar que defira compensação de créditos tributários ou previdenciários. (NR)

A LC nº 104, de 10-01-01, introduziu o art. 170-A ao CTN dispondo que é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Para as compensações requeridas após a vigência do art. 170-A do CTN, o STJ pacificou o entendimento de que a compensação por medida judicial de crédito tributário com débito tributário do mesmo contribuinte só é possível após o trânsito em julgado da ação. No REsp nº 702.359-PE (DJU de 24-02-2005) estão citadas várias decisões com aquele entendimento, sempre citando o art. 170-A do CTN.

A Súmula nº 213 do STJ diz que o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária. Se o mandado de segurança é meio para discutir matéria jurídica e não fática, não deverá servir para compensar créditos tributários que devem ser previamente provados com documentos que assegure direito líquido e certo.

No DJU de 13-06-05 está publicada a decisão do STJ no REsp nº 675.283-PE que negou provimento ao recurso de sindicato da indústria de cerâmica dizendo:

1 - O mandado de segurança é meio hábil à declaração da compensabilidade dos créditos tributários.

2 - Necessidade de demonstração do recolhimento indevido, através de prova pré-constituída.

A prova pré-constituída de créditos tributários já seria incompatível em mandado de segurança de um só contribuinte, imagine em mandado de segurança coletivo de dezenas ou centenas de empresas sindicalizadas.

**Embargos da PGFN.** Nos casos de execução contra a Fazenda Nacional, é a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não opor embargos, quando o valor pleiteado pelo exequente for inferior àquele fixado em ato do Ministro da Fazenda (art. 20-A da Lei nº 10.522, de 2002, na redação da Lei nº 12.649 de 2012).

A Portaria Conjunta nº 249, de 23-07-12, autorizou a PGFN a não opor embargos quando o valor pleiteado pelo exequente for inferior a R\$ 20.000,00. Quando a execução for superior àquele valor a autorização para não opor embargos continua desde que a diferença entre o cálculo apresentado pelo exequente e o cálculo apurado pela Fazenda Nacional seja inferior a 2%, limitada tal diferença a R\$ 20.000,00.

## COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS

A Receita Federal expediu a Portaria nº 4.980, de 04-10-94, que dispõe sobre processos administrativos referentes a tributos e contribuições administrados pelo órgão. A Portaria dispõe que compete às Delegacias, Alfândegas e Inspetorias classe especial apreciar os processos administrativos relativos a restituição, compensação e ressarcimento de tributos.

O art. 3º da Lei nº 8.748, de 09-12-93, com a redação dada pelo art. 28 da Lei nº 10.522, de 19-07-02, dispõe que compete aos Conselhos de Contribuintes, observadas sua competência por matéria e dentro de limite de alçada fixados pelo Ministro da Fazenda, julgar recurso voluntário de decisão de primeira instância nos processos relativos a restituição de impostos e contribuições e a ressarcimento de créditos do IPI.

O ADN nº 17, de 15-06-99, definiu que o julgamento, em primeira instância, dos processos administrativos fiscais relativos à solicitação de restituição, compensação ou ressarcimento de tributos em que haja manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações dos Delegados e dos Inspetores da Receita Federal, permanece na esfera de competência dos Delegados da Receita Federal de Julgamento.

A IN nº 1.377, de 24-07-13, dispõe que a competência para julgar manifestação de inconformidade é da Delegacia de Julgamento (DRJ), observada a competência material em razão da natureza do direito creditório em litígio.

O art. 27 da Lei nº 10.522, de 19-07-02, dispõe que não cabe recurso de ofício das decisões prolatadas, pela autoridade fiscal da jurisdição do sujeito passivo, em processos relativos a restituição de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e a ressarcimento de créditos do IPI. O recurso de ofício na restituição não tinha sentido porque a compensação que equivale a restituição nunca houve a obrigatoriedade de recurso de ofício, qualquer que seja o valor.

## ALTERAÇÃO DO VALOR A COMPENSAR

O DOU de 29-03-11 publicou inúmeros acórdãos do CARF como o de nº 3803-00.226/2009 dizendo que se a fiscalização entende que valores como os de transferências de créditos de ICMS devem sofrer a incidência de PIS e COFINS, tem de promover a sua exigência necessariamente por meio de lançamento de ofício, não podendo fazer a subtração sumária do crédito que o contribuinte utilizou em compensação para pagamento de outros tributos, que ficariam a descoberto.

Se o crédito tributário do contribuinte é líquido e certo, a fiscalização não pode reduzir o crédito com suposta matéria tributável encontrada. A omissão de receita terá que ter auto de infração e notificação fiscal para que o contribuinte tenha o direito de defesa.

O CARF tem decidido em pedidos de restituição/compensação de IRPJ e CSLL que é inaplicável o conceito de decadência para o exame dos documentos que compõem a base de cálculo negativa do IRPJ objeto do pedido de restituição (ac. 1202-00.519 no DOU de 08-08-11, 1103-00.262 no DOU de 14-02-11, 1402-00.454 no DOU de 22-06-11).

As decisões são absurdas porque após o transcurso do prazo decadencial para constituir o crédito tributário, o fisco está impedido de alterar a base de cálculo de IRPJ e CSLL, ainda que seja para alterar o valor da restituição ou compensação.

## **TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO**

O art. 166 do CTN dispõe que a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

O encargo financeiro da maioria dos tributos pagos pelas pessoas jurídicas de direito privado é transferido a terceiro através do custo de produto ou mercadoria vendida ou do serviço prestado. Não é a essa transferência de ônus que o art. 166 do CTN está se referindo porque a prova negativa da transferência indireta do encargo financeiro é impossível. A transferência do encargo financeiro através do preço ocorre inclusive com os tributos diretos.

O STF, na vigência da Constituição anterior à de 1988, expediu duas Súmulas, a de nº 71 dizendo que embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto e a de nº 546 dizendo que cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de fato o quantum respectivo. Na atual Constituição essa matéria é de competência do STJ.

O STJ vem seguindo jurisprudência equivocada, considerando impeditivo da restituição de ICMS cujo encargo financeiro foi embutido no preço da mercadoria vendida. No julgamento do REsp nº 907.298-SP (DJU de 20-03-07), em que foi dado provimento à Fazenda do Estado de São Paulo, foram citados onze julgados anteriores.

O empresário, ao elaborar a tabela de preços de venda de mercadorias, leva em consideração, embutindo no preço de venda, a contribuição ao INSS incidente sobre a folha de salários, o PIS e a COFINS incidentes sobre as receitas das vendas e até o imposto de renda e a CSLL incidentes sobre o lucro.

Se a Jurisprudência equivocada do STJ continuar, não há tributo cuja cobrança for declarada inconstitucional que pode ser restituído ou compensado sem a prova de que não houve a transferência do encargo financeiro para terceiro. A prova negativa da não-transferência do ônus do tributo é impossível de ser feita porque por presunção todo empresário transfere a carga tributária embutida no preço da mercadoria ou serviço.

## **PRAZO PARA PEDIR RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO**

O art. 168 do Código Tributário Nacional dispõe que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, ou nos casos de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

O AD nº 96, de 26-11-99, diz que o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pagos indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário – arts. 165, I, e 168, I da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

O pedido de restituição, dirigido à autoridade competente, suspende o prazo de

prescrição até ser proferida decisão final na órbita administrativa (art. 900 do RIR/99). Da decisão da Receita Federal que indeferir o pedido de restituição cabe manifestação de inconformidade para a Delegacia de Julgamento. Da decisão da Delegacia de Julgamento cabe recurso voluntário para CARF (art. 3º da Lei nº 8.748, de 1993, na redação dada pelo art. 28 da Lei nº 10.522 de 2002). Prescreve em dois anos a ação anulatória de decisão administrativa que denegar a restituição (art. 169 do CTN).

Em caso de conflito quanto à legalidade da exação tributária, a Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou entendimento de que o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:

- a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIn;
- b) da Resolução do Senado em que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;
- c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.

No DOU dos dias 5 e 12 de agosto de 2003 estão publicadas dezenas de ementas dos acórdãos com aquele entendimento, mas sempre com maioria de votos. Há acórdãos com até cinco votos vencidos. O entendimento é melhor do que a jurisprudência do STJ mas contraria o art. 168 do CTN. O art. 168 do CTN concede o prazo de cinco anos contados da extinção do crédito tributário se o contribuinte pagou o tributo indevido sem questionamento. A CSRF concede o prazo de cinco anos contados da data de ADIn do STF ou Resolução do Senado, ainda que o contribuinte tenha pago o tributo espontaneamente e sem qualquer contestação. O entendimento socorre, também, aquele que dorme.

A empresa que pagou, em 1989, a contribuição para o PIS de acordo como determinava o Decreto-lei nº 2.445, de 1988, e não questionou a cobrança como indevida, a partir de janeiro de 1995 estava prescrito o direito de pleitear a restituição ou compensação pelo decurso do prazo de cinco anos na forma do inciso I do art. 168 do CTN.

No dia 10-10-95 foi publicada a Resolução nº 49 do Senado que suspendeu a execução do Decreto-lei nº 2.445/88, tendo em vista as reiteradas decisões do STF em RE, declarando a sua inconstitucionalidade. Os pagamentos indevidos efetuados em 1989 estavam prescritos para restituição ou compensação em janeiro de 1995. Com base em qual artigo do CTN ou de lei ordinária o contribuinte readquiriu novo prazo de cinco anos, contado da Resolução do Senado, para pleitear a restituição ou compensação de PIS pago indevidamente?

Os arts. 3º e 4º da LC nº 118, de 09-02-05, dispõe:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

O art. 4º deu ao art. 3º da LC nº 118, de 2005, a natureza de lei interpretativa com aplicação retroativa na forma do art. 106 e seu inciso I do CTN. Se essa interpretação dada aos arts. 150 e 168 e seu inciso I do CTN for a correta, independente de ter ou

não, em 08-06-05, medida judicial pleiteando a compensação ou restituição de tributo pago a maior ou indevidamente a mais de cinco anos e menos de dez anos, a decadência ou a prescrição ocorreu se o pleito não foi requerido no prazo de cinco anos contados do pagamento indevido.

Se o art. 3º da LC nº 118, de 2005, não tiver natureza de lei interpretativa mas instituidora de novo prazo para pleitear restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente, o artigo é aplicável somente aos pagamentos indevidos feitos a partir de 08-06-05. Nesta hipótese, para os pagamentos indevidos feitos antes daquela data não houve nenhuma alteração. Nos recentes julgamentos de Recursos Especiais o STJ tem decidido que o art. 3º da LC nº 118, de 2005, só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência. Cabe ao STF decidir se os arts. 3º e 4º da LC nº 118, de 2005, são constitucionais ou não. Em outros julgados o STJ tem decidido que a LC nº 118, de 2005, aplica-se, tão somente, aos fatos geradores pretéritos ainda não submetidos ao crivo judicial, pelo que o novo regramento não é retroativo mercê de interpretativo. Falta base legal para a diferenciação entre os processos em andamento no administrativo e no judicial.

O art. 168 do CTN que fixou o prazo para pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente é de 1966 mas o STJ, nos últimos dezesseis anos, teve diferentes interpretações em relação ao prazo daquele artigo. A tese dos cinco mais cinco anos só foi consolidada no julgamento de 24-03-2004, conforme dito nas decisões posteriores daquele órgão.

A Ministra Eliana Calmon, ao decidir o REsp nº 744.845-SP (DJU de 03-06-2005), diz que a prescrição dos tributos lançados por homologação, a jurisprudência do STJ oscilou durante algum tempo, assumindo as seguintes posições: (a Ministra elenca cinco etapas com diferentes entendimentos).

O entendimento do TFR até 1988 e do STJ nos anos posteriores, até a tese dos cinco mais cinco anos, era de que o prazo prescricional para pleitear a restituição era de cinco anos contados da data do pagamento indevido, exceto quando tinha ADIn ou Resolução do Senado. Isso demonstra que a natureza de lei interpretativa do art. 3º da LC nº 118, de 2005, é razoável.

Não tem razão a indignação demonstrada pelo STJ nas decisões de Recursos Especiais dizendo que o art. 4º, da LC nº 118, de 2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada.

## **PRAZO PARA RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE IRPJ E CSLL**

O art. 168 do CTN dispõe que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário. A compensação por ser uma modalidade de restituição aplica-se o mesmo prazo.

No caso de IRPJ e CSLL de pessoa jurídica que apura o resultado em período anual, a expressão do art. 3º da LC nº 118, de 2005, quando diz que a extinção do crédito tributário ocorre no momento do pagamento antecipado, não poderá ser interpretado em sua literalidade. Isso porque a extinção do crédito tributário nos pagamentos mensais estimados só ocorre no dia 31 de dezembro, tanto que a compensação do

saldo credor decorrente de pagamento a maior só poderá ser feito a partir de janeiro.

A interpretação literal do art. 168 do CTN leva ao equívoco porque o pagamento mensal estimado de IRPJ e CSLL, pelas empresas tributadas pelo lucro real anual, não extingue o crédito tributário na data do pagamento. O 1º C.C. tem decidido que, no regime de lucro real anual, o recolhimento a maior que o devido se apura na DIRPJ ou que as parcelas de antecipação por estimativa são adiantamentos que só com o fato gerador em 31 de dezembro poderão se transformar ou não em pagamento a maior. Vide os ac. nºs 103-21.083/2002 no DOU de 30-12-02, 101-94.270/2003 no DOU de 22-09-03, 107-07.605/2004 no DOU de 28-07-04, 103-21.588/2004 no DOU de 01-06-04 e 108-07.509/2003 no DOU de 06-04-04.

O CARF tem decidido que o direito de postular a restituição/compensação de saldos negativos de IRPJ e da CSLL nasce quando do encerramento do exercício, momento em que, finalizado o fato gerador, apura-se o pagamento feito a maior (ac. nº 1103-00.261-2010 no DOU de 31-12-10 e 1802-00.645/2010 no DOU de 14-03-11).

O CARF decidiu que o termo inicial do prazo para o pedido de restituição do saldo negativo de IRPJ e de CSLL é o dia da efetiva entrega da declaração e não a data final do prazo para apresentação (ac. 1201-00.374 no DOU de 08-08-11).

O art. 28 da Lei nº 8.541, de 1992, já dispunha que as pessoas jurídicas que optarem pela apuração anual do lucro real, a diferença verificada entre o imposto devido na declaração e o imposto pago referente aos meses do período-base anual será compensada com o imposto mensal a ser pago nos meses subseqüentes ao fixado para a entrega da declaração anual se negativa, assegurada a alternativa de restituição do montante pago a maior.

O fato de a Receita Federal ter baixado atos normativos permitindo a compensação do saldo credor de IRPJ e CSLL, apurado em 31 de dezembro, com quaisquer tributos a partir do mês de janeiro seguinte não deslocou o início da contagem do prazo para restituição ou compensação. Isso porque a compensação está sujeita à homologação da Receita Federal, cuja decisão é tomada com base na DIPJ entregue. A DIPJ é documento indispensável na decisão sobre pedidos de restituição ou compensação de IRPJ e CSLL.

O crédito líquido e certo do saldo credor de IRPJ e CSLL é apurado na DIPJ. Com isso, antes da entrega da declaração de renda há impedimento para restituição ou homologação da compensação do saldo credor. Isso está expresso no art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996. Logo, a contagem do prazo prescricional para pleitear restituição ou compensação do saldo credor de IRPJ e CSLL tem início na data da entrega tempestiva da declaração de renda.

Quando o saldo negativo de IRPJ decorre de imposto retido na fonte, seja no lucro presumido ou lucro real trimestral ou anual, a Receita Federal não tem condições de decidir sobre a restituição ou compensação de saldo negativo, antes da entrega da declaração. Isso porque a DIRF que informa para a Receita Federal o rendimento e o imposto retido é apresentado após o término do ano-calendário.

A Receita Federal não decide a restituição ou compensação sem confrontar o valor do imposto retido informado na DIPJ com o valor do imposto retido informado na DIRF. Com isso, em qualquer regime de tributação, inclusive no lucro presumido ou lucro real trimestral, o início do prazo prescricional de cinco anos para pleitear a restituição ou compensação conta-se a partir da data da entrega da DIPJ.

O 1º CC decidiu que o prazo para repetir referente aos recolhimentos antecipados ou retidos na fonte, geradores de saldos negativos de IRPJ e CSLL, inicia-se da apuração deste saldo negativo, ou seja, na data prevista para entrega da declaração correspondente (ac. nº 101-96.110/2007 e 101-96.531/2008 no DOU de 09-09-08).

O CARF decidiu que em havendo longo período de prejuízos ou situações de fase pré-operacional, em que não exista imposto a pagar, dito saldo negativo de IRPJ ou CSLL não é atingido pela decadência (ac. 1402-00.650/2011 no DOU de 28-03-12). A decisão não tem base legal.

Para evitar qualquer dúvida de prazo, se a empresa não tiver tributo a ser compensado até o término do quinto ano, antes do dia 31 de dezembro, deverá requerer a restituição. Assim, para o saldo credor do IRPJ e CSLL apurado em 31-12-2003, o pedido de restituição deverá ser feito até 31-12-2008. Como a restituição é processo demorado, no futuro se a empresa tiver tributo a ser compensado, poderá desistir da restituição e efetuar a compensação.

**Retificação de DIPJ.** O 1º C.C. decidiu que a entrega da declaração de rendimentos retificadora em período posterior não modifica e nem interrompe a contagem do prazo para pleitear a restituição ou compensação que extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data da entrega da DIPJ competente (ac. nº 103-21.670/2004 no DOU de 20-08-04).

## **PRAZO PARA O FISCO VERIFICAR A LEGITIMIDADE DO CRÉDITO**

O CARF tem decidido que o prazo de cinco anos para o Fisco verificar a legitimidade do crédito objeto de pedido de restituição ou compensação inicia-se na data da formulação do pedido e não na época do fato gerador do crédito pleiteado (ac. 1401-00.341 no DOU de 02-09-11, 1401-00.342 no DOU de 19-05-11, 1401-00.365 no DOU de 18-10-11).

O entendimento não tem base legal porque altera o lucro ou prejuízo fiscal do ano-calendário já atingido pela decadência. Assim, a empresa apurou saldo credor de IRPJ ou CSLL no ano-calendário de 2006 e no dia 10-10-2011 pediu restituição para evitar a prescrição em 31-12-2011.

Pela decisão do CARF o Fisco tem prazo até 09-10-2016 para verificar a legitimidade do saldo credor apurado em 31-12-2006, quando pelo art. 150 do CTN está decaído a partir de 01-01-2012.

O prazo de cinco anos contados da entrega da declaração de compensação, fixado no § 5º, do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, é somente para homologar expressa ou tacitamente a compensação mas não aumenta o prazo decadencial para alterar o lançamento por homologação.

## **RECOLHIMENTO INDEVIDO OU A MAIOR QUE O DEVIDO**

O art. 165 do CTN dispõe que o sujeito passivo tem direito à restituição no caso de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou a maior que o devido em face da legislação tributária aplicável. O recolhimento indevido de tributo não é sinônimo de recolhimento a maior que o devido. O recolhimento indevido de tributo ocorre quando o Poder Judiciário decide pela inconstitucionalidade de lei que instituiu o tribu-

to como no caso de PIS do Decreto-lei nº 2.445, de 1988, ou quando há pagamento de tributo em operação não sujeita à incidência como no pagamento de COFINS sobre a venda de bens do ativo permanente.

O recolhimento a maior que o devido ocorre quando há engano na apuração do montante devido ou quando a apuração definitiva do montante devido ocorre posteriormente. No primeiro caso, por erro aritmético em vez de recolher R\$ 10.000,00 recolheu R\$ 15.000,00. O segundo caso ocorre com frequência com IRPJ e CSLL no regime de apuração anual de lucro. O saldo credor apurado na declaração não significa que o tributo retido na fonte ou pago mensalmente a título de estimativa foi recolhimento indevido. O recolhimento foi maior que o devido mas foi de acordo com a lei.

## CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO

Quando o art. 66 da Lei nº 8.383/91 dispõe que nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes, está se referindo a crédito líquido e certo. O crédito líquido e certo poderá surgir por uma das seguintes três hipóteses:

- 1 - pagamento indevido ou a maior decorrente de erro;
- 2 - pagamento a maior apurado na declaração;
- 3 - pagamento indevido resultante de processo administrativo ou judicial ou declaração de inconstitucionalidade de lei pelo STF em ADIn ou suspensão da execução de lei por resolução do Senado Federal.

O pagamento indevido ou a maior decorrente de erro ocorre por diversos motivos, tais como erro aritmético na apuração da base de cálculo ou na aplicação da alíquota do tributo. Neste caso, o crédito líquido e certo surge de imediato, não necessitando de processo administrativo ou judicial.

O crédito líquido e certo surge também quando o pagamento a maior é apurado na declaração do contribuinte que na área federal é a declaração de rendimentos. Neste caso o pagamento foi a maior, mas não foi indevido, porque o contribuinte recolheu o tributo com observância da lei. Isso ocorre porque a lei exige o recolhimento ou a retenção do imposto na fonte a título de antecipação do devido na declaração. Neste caso também não há necessidade de reconhecimento administrativo ou judicial.

Na terceira hipótese, quando a lei é declarada inconstitucional pelo STF em ADIn, os seus efeitos valem para todos os contribuintes. Com isso, qualquer contribuinte que pagou tributo com base naquela lei tem crédito líquido e certo para requerer restituição ou compensação. Vale também para todos a suspensão da execução de lei pelo Senado Federal, mas há divergência de entendimento quanto aos seus efeitos, se a partir da data da lei ou a partir da suspensão.

O Decreto nº 2.346, de 10-10-97, definiu que produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional pelo STF e após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal. A Receita Federal vinha interpretando que os efeitos da suspensão, por Resolução do Senado, da execução de lei declarada inconstitucional pelo STF só valem a partir da data da Resolução e não desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional. Com isso, decidia que os pagamentos de contribuições ao PIS efetuados

na forma e na vigência do Decreto-lei nº 2.445/88 até a data da Resolução do Senado não constituem valores pagos indevidamente ou a maior para ensejar restituição ou compensação.

Quando o STF declara a inconstitucionalidade de lei em recurso extraordinário, os seus efeitos só valem para o contribuinte que faz parte do processo. O 1º C.C., como medida de economia processual, tem dado provimento aos recursos voluntários dos contribuintes que compensaram tributos, reiteradamente declarados inconstitucionais pelo STF em recursos extraordinários.

## **IMPUTAÇÃO NA COMPENSAÇÃO**

O STJ editou a Súmula 464 dizendo que a regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária. Esse artigo dispõe que havendo capital e juros, o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros vencidos, e depois no capital.

Algumas empresas possuidoras de grandes valores de créditos tributários pleitearam no judiciário a aplicação do art. 354 do Código Civil para cálculos dos valores compensados. Como o valor do débito a ser compensado é menor que o valor do crédito, o débito seria primeiro compensado com o valor dos juros, mantendo o principal intacto para produzir novos juros a serem compensados. A questão já tinha sido decidida pelo STJ em recurso repetitivo.

A IN nº 900, de 30-12-08, que disciplinou a restituição e a compensação de créditos tributários dispõe no § 2º do art. 36 que havendo acréscimo de juros sobre o crédito, a compensação será efetuada com a utilização do crédito e dos juros compensatórios na mesma proporção.

## **JUROS SELIC NA COMPENSAÇÃO**

O § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26-12-95, dispõe que a partir de 01-01-96, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

O art. 73 da Lei nº 9.532/97, para fins de restituição ou compensação de tributos pagos a maior ou indevidamente, mudou o termo inicial para cálculo dos juros à taxa SELIC, passando a ser calculado a partir do mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior que o devido. Pelo critério anterior, os juros à taxa SELIC eram calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior, fato que obrigava a Receita Federal a divulgar as taxas diárias acumuladas de SELIC.

Aquele parágrafo é aplicável na compensação ou restituição do imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas, como dos demais tributos federais. O art. 16 da Lei nº 9.250/95, alterada pelo art. 62 da Lei nº 9.430/96, dispõe que o valor da restituição do imposto de renda da pessoa física, apurado em declaração de rendimentos, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao previsto para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos até o mês anterior ao da liberação da restituição e de 1% no mês em que o recurso for colocado no banco à disposição do contribuinte.

Note-se que o prazo inicial para cálculo dos juros pela taxa SELIC, na restituição do imposto de renda apurada na declaração de rendimentos das pessoas físicas, é diferente do cálculo na restituição ou compensação do imposto de renda pago a maior apurado na declaração das pessoas jurídicas.

Na restituição, os juros pela taxa SELIC são calculados pela Receita Federal. O problema dos cálculos só existe se o contribuinte quiser conferir a exatidão do valor restituído. Na compensação, quando o valor do crédito for igual ou menor do que o valor do tributo devido a ser compensado, também não há dificuldade de cálculo porque basta acumular as taxas mensais até o mês anterior ao da compensação e adicionar 1% no mês da compensação.

A dificuldade de cálculo ocorre quando o valor do crédito é maior do que o montante do tributo devido a ser compensado. Isso porque as taxas de juros não podem ser capitalizadas, isto é, os juros não podem ser calculados sobre os juros. Vamos elaborar um exemplo de cálculos para compensação do saldo credor do imposto de renda apurado na declaração de pessoa jurídica no período de apuração encerrado em 31-12-2000, considerados os seguintes dados:

- I - saldo credor de R\$ 300.000,00;
- II - IR estimado com vencimento em 28-02-01, de R\$ 90.000,00;
- III - IR estimado com vencimento em 30-03-01, de R\$ 120.000,00;
- IV - IR estimado com vencimento em 30-04-01, de R\$ 160.000,00;
- V - taxas de juros SELIC em 2001 de:
  - 1,27% em janeiro
  - 1,02% em fevereiro
  - 1,26% em março

A partir de 01-01-98, com a alteração introduzida pelo art. 73 da Lei nº 9.532/97, o termo inicial para cálculo dos juros à taxa SELIC na restituição ou compensação de tributos passou a ser o mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior que o devido. Em nosso exemplo, o pagamento a maior ficou caracterizado em 31-12-2000, porque o lançamento retroage à data do fato gerador do imposto que ocorreu no encerramento do período de apuração, na forma do art. 144 do CTN.

O ADN nº 31, de 27-10-99, definiu que os saldos negativos do imposto de renda e da CSLL, apurados trimestralmente, poderão ser restituídos ou compensados a partir do encerramento do trimestre, acrescidos de juros à taxa SELIC, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o mês anterior ao da restituição ou compensação e de 1% no mês em que estiver sendo efetuada.

Apesar do disposto no art. 6º da Lei nº 9.430/96, que permite compensar a partir de abril, o AD nº 3, de 07-01-00, definiu que os saldos negativos do imposto de renda e da CSLL apurados pelas pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro real anual poderão ser compensados com o imposto de renda ou a CSLL devidos a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração.

O art. 20 da Lei nº 12.844, de 2013, deu nova redação ao art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996, com alteração de prazo para pedir restituição ou compensação do saldo credor de IRPJ e CSLL na apuração anual. A alteração não fixou o mês de início mas a Receita Federal já admitia o mês de janeiro.

A primeira compensação ocorreu em 28-02-01, em relação ao imposto calculado sobre as operações de janeiro. O valor do imposto devido nessa data é menor do que o saldo credor. Com isso, os juros serão calculados exclusivamente sobre a parcela do crédito a ser utilizada na compensação. Para isso, será usada a regra da proporcionalidade, ou seja, a regra de três simples.

O saldo credor de imposto apurado em 31-12-00 é considerado como pagamento a maior naquela data e os juros SELIC incidem a partir do mês seguinte, sendo que no mês da restituição ou compensação o percentual é de 1%. Assim, na compensação em 28-02-01 será aplicada a taxa de juros SELIC de 1,27% (janeiro/01) mais 1%, que resulta em 2,27%.

Para quitar o imposto devido de R\$ 90.000,00, em 28-02-01, temos que calcular a parcela do crédito a ser utilizada mais o valor dos juros. Aplica-se então a regra da proporcionalidade:

102,27% corresponde a 90.000,00

100,00% corresponde a X

$$X = (90.000,00 \times 100) \div 102,27$$

$$X = 88.002,35$$

$$2,27\% \text{ de } 88.002,35 = 1.997,65$$

A operação indica que foi utilizado o crédito de R\$ 88.002,35 mais os juros de R\$ 1.997,65 calculados sobre R\$ 88.002,35 para quitar o débito de R\$ 90.000,00. O saldo de crédito ficou em R\$ 300.000,00 - R\$ 88.002,35 = R\$ 211.997,65. O percentual de 102,27% corresponde a 100% do principal mais 2,27% de juros.

A segunda compensação ocorreu em 30-03-01. O valor do imposto devido nessa data é, também, menor do que o saldo de crédito. Com isso, os juros serão calculados sobre a parcela do crédito a ser utilizada na compensação. A taxa acumulada de juros de janeiro a março é de 1,27% + 1,02% + 1% = 3,29%. Para quitar o imposto devido de R\$ 120.000,00 em 30-03-01, temos que calcular a parcela do crédito a ser utilizada mais o valor dos juros, aplicando a seguinte fórmula:

103,29% corresponde a 120.000,00

100,00% corresponde a X

$$X = (120.000,00 \times 100) \div 103,29$$

$$X = 116.177,75$$

$$3,29\% \text{ de } 116.177,75 = 3.822,25$$

A operação indica que foi utilizado o crédito de R\$ 116.177,75 mais os juros de R\$ 3.822,25 para quitar o débito de R\$ 120.000,00. O saldo de crédito ficou em R\$ 211.997,65 - R\$ 116.177,75 = R\$ 95.811,90.

A terceira compensação ocorreu em 30-04-01. O imposto devido é maior do que o saldo de crédito. Com isso, os juros serão calculados sobre o total do crédito, aplicando a taxa acumulada de juros de 1,27% + 1,02% + 1,26% + 1,00% = 4,55%. O valor dos juros foi de 4,55% de R\$ 95.811,90 = R\$ 4.359,44. O valor compensado foi de R\$ 95.811,90 + R\$ 4.359,44 = R\$ 100.171,34.

Se a pessoa jurídica aplicasse a taxa acumulada de juros sobre o valor total do crédito, teríamos a seguinte situação:

Na primeira compensação:

$2,27\%$  de R\$ 300.000,00 = R\$ 6.810,00

R\$ 300.000,00 + R\$ 6.810,00 = R\$ 306.810,00

$306.810,00 - R\$ 90.000,00 = R\$ 216.810,00$

Na segunda compensação:

$3,29\%$  de R\$ 216.810,00 = R\$ 7.133,05

R\$ 216.810,00 + R\$ 7.133,05 = R\$ 223.943,05

$R\$ 223.943,05 - R\$ 120.000,00 = R\$ 103.943,05$

Na terceira compensação:

$4,55\%$  de R\$ 103.943,05 = R\$ 4.729,40

R\$ 103.943,05 + R\$ 4.729,40 = R\$ 108.672,45

Note-se que na terceira compensação, em 30-04-01, há diferença de R\$ 8.501,11 (R\$ 108.672,45 - R\$ 100.171,34) nos dois cálculos. Essa diferença representa juros calculados sobre os juros, prática proibida pela lei.

O STJ deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional dizendo que o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 1995, diz respeito ao percentual apurado mensalmente, relativo à Taxa Selic, e que deverá ser somado para se chegar ao resultado final, não guardando relação com a sua capitalização mês a mês, de forma a que se incidissem juros sobre juros (REsp nº 440.905-PR no DJU de 19-12-05).

A Instrução Normativa nº 93, de 24-12-97, que dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas, determina em seu art. 4º que serão acrescidos à base de cálculo, no mês em que forem auferidos, os juros relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados. O reconhecimento da receita de juros é pelo regime de competência. Essa questão é controvertida.

Se o crédito não decorreu de decisão judicial transitada em julgado, mas de mero recolhimento indevido ou a maior que o devido, é recomendável que os juros sejam reconhecidos pelo regime de competência. Se o crédito decorreu de decisão judicial transitada em julgado, mas a compensação não pode ser exercida no todo ou em parte, não há razão para o reconhecimento pelo regime de competência, porque o contribuinte não tem a disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Quando o Decreto-lei nº 2.445/88 foi declarado inconstitucional pelo STF, inúmeras empresas entraram com ação judicial para compensar a contribuição ao PIS paga a maior. Na maioria das ações, o Poder Judiciário só permitiu a compensação do crédito de PIS com débito de PIS. Com isso, a compensação total do crédito poderá demorar vários anos, podendo, em alguns casos, ultrapassar dez anos. Nesta hipótese, os juros não constituem disponibilidade econômica ou jurídica de renda para ocorrência do fato gerador do imposto de renda na forma do art. 43 do CTN.

O 1º Conselho de Contribuintes decidiu pelo acórdão nº 101-93.103/00 (DOU de 18-10-00) que o fato gerador da indenização dá-se no momento da disponibilidade jurídica, assim não podendo ser entendido o trânsito em julgado da ação, mas sim a efetiva liquidação. Essa decisão é aplicável para a restituição ou compensação de tributos pela via judicial.

O reconhecimento de juros sobre tributos restituídos por via judicial somente deverá ser feito quando do efetivo recebimento do valor. Não há motivo para reconhecer os juros com base no trânsito em julgado da ação de repetição de indébito. Antes do

efetivo recebimento dos juros não ocorre o fato gerador do imposto de renda, porque não há disponibilidade jurídica ou econômica de renda. Isso porque os recebimentos de restituições de tributos só podem ser feitos através de precatórios, que podem demorar até dez anos na forma da Emenda Constitucional nº 30 de 2000.

As empresas que calculam e contabilizam os juros SELIC, mês a mês pelo regime de competência, terão que registrar o principal e os juros em subcontas distintas para evitar que os juros sejam capitalizados, isto é, juros calculados sobre juros.

As taxas mensais e acumuladas dos juros SELIC desde janeiro de 1995 estão na Internet no seguinte endereço: [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br).

## **RECONHECIMENTO DO TRIBUTO RESTITUÍDO OU COMPENSADO**

O ADI nº 25, de 24-12-03, dispõe sobre a tributação de valores restituídos para pessoa jurídica por força de decisão judicial em ação de repetição de indébito. O seu art. 1º diz que o valor restituído será tributado pelo IRPJ e pela CSLL, se, em períodos anteriores, tiver sido computado como despesa dedutível do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A inclusão do tributo restituído na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL não significa que há pagamento de IRPJ e CSLL sobre o valor restituído. A inclusão é só para anular a despesa dedutível do período de apuração em que o tributo indevido foi pago. Por esse motivo a empresa tributada pelo lucro presumido não precisa incluir o tributo restituído na base de cálculo de IRPJ e CSLL.

O art. 2º do ADI diz que não há incidência da COFINS e do PIS sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente. Isso porque o valor do tributo pago indevidamente em anos anteriores e recuperado através de restituição ou compensação não constitui receita computável na base de cálculo de PIS e COFINS, por não se tratar de nova receita e que se enquadra nas condições do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718, de 1998.

O art. 5º do ADI diz que pelo regime de competência, o indébito passa a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído. No caso de a sentença condenatória não definir o valor a ser restituído, o indébito passa a ser receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL:

- I - na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentados no excesso de execução;
- II - na data da expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução.

O STJ decidiu que incide IRPJ e CSLL sobre os valores referentes à restituição ou à compensação de débitos tributários se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL (REsp 1.385.860-CE no DJe de 19-05-15).

## **RESTITUIÇÃO COM CRÉDITO EM CONTA BANCÁRIA**

Para evitar restituições indevidas, o art. 1º da IN nº 28, de 13-03-01, determina que a restituição e o ressarcimento em espécie de valores relativos a tributos e contribui-

ções administrados pela Secretaria da Receita Federal serão realizados exclusivamente mediante crédito em conta-corrente bancária ou de poupança de titularidade do próprio sujeito passivo, por ele previamente indicado.

Ao pleitear a restituição ou o ressarcimento de tributos ou contribuições, mediante processo específico, o sujeito passivo deve indicar o banco, a agência e o número da conta-corrente ou de poupança de sua titularidade em que pretende seja efetivado o crédito.

A contribuição social sobre o lucro das empresas é uma das fontes de recursos previstas no art. 195 da Constituição Federal para atender o programa de seguridade social. O seu § 6º dispõe que as contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*.

A cobrança da contribuição social não está sujeita ao princípio da anualidade, ou seja, o Governo não está impedido de cobrá-la no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que a instituir ou aumentar. Isso significa que a contribuição social poderá ser cobrada no mesmo ano da instituição ou aumento de sua alíquota, desde que observado o prazo fixado de 90 dias. Há tributaristas que defendem a tese de que na atual CF não mais existe o princípio da anualidade.

O § 7º do art. 195 da CF dispõe que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Até que venha o futuro Código Tributário Nacional valem as condições estabelecidas no art. 14 do atual CTN:

- I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (redação dada pela LC nº 104, de 10-01-01);
- II - aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III - manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

O disposto no § 7º do art. 195 da CF não significa que nenhuma outra entidade possa gozar de isenção da contribuição social. A imunidade constitucional serve para evitar a cobrança do tributo ou contribuição sobre o fato ou entidade que pretende proteger, nada impedindo que uma lei conceda isenção a outros fatos ou entidades.

O STF decidiu que não é inconstitucional a instituição, por lei ordinária, da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária. Constitucionalidade dos arts. 1º, 2º e 3º e inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 7.689/88. Isso significa que somente a exigência da contribuição sobre o lucro de 31-12-88 foi declarada inconstitucional (Ac. RE 146.733-9-SP no DJU de 06-11-92 e RE 140.272-0 no DJU de 02-10-92 e RE 138.284-8-CE no DJU de 28-08-92).

O Senado Federal suspendeu, através da Resolução nº 11, de 1995, a execução do disposto no art. 8º da Lei nº 7.689/88, em razão da pacífica jurisprudência do STF

quanto à inconstitucionalidade daquele artigo de lei. Essa suspensão não implica repetição de indébito dos pagamentos efetuados em 1989 por terem sido atingidos pela decadência ou prescrição.

AMP nº 213, de 10-09-04, instituiu o Programa Universidade para Todos - PROUNI, destinado à concessão de bolsas de estudo integrais ou parciais pelas instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos. A instituição que aderir ao PROUNI ficará isenta do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. A IN nº 456, de 05-10-04, disciplinou a concessão dos benefícios fiscais para as instituições que aderirem ao PROUNI.

## COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Após a Lei nº 7.689, de 1988, instituir a CSLL, várias empresas entraram com medida judicial considerando a lei inconstitucional por não ter sido instituída a contribuição através de lei complementar. Em 1992, o STF, em vários RE, considerou constitucional a instituição da CSLL por lei ordinária. Naquela época não existia a Súmula Vinculante.

Antes da decisão do STF, muitas ações judiciais transitaram em coisa julgada a favor das empresas, muitas por perda de prazo para recurso da Fazenda Nacional. Se a Fazenda Nacional tivesse levado todos os recursos até o STF, não teria nenhuma coisa julgada a favor das empresas. Com isso, a falta de pagamento da CSLL continua mesmo após as decisões do STF considerando constitucional os arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 7.689 de 1988.

O DOU de 26-05-11 publicou a íntegra do Parecer da PGFN nº 492 e o Despacho do Ministro da Fazenda aprovando o Parecer dizendo:

- I - quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido;
- II - quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

A coisa julgada no direito tributário não há consenso de entendimento entre tributaristas. O STF editou a Súmula nº 239 dizendo que a decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

O CARF, por unanimidade, deu provimento ao recurso voluntário em processo, em que a Receita Federal autuou por falta de pagamento da CSLL dos exercícios de 1998 a 2002, na existência de coisa julgada a favor da empresa (ac. 1301-00.656 no DOU de 26-01-12).

Em outro processo, o CARF, por unanimidade, negou provimento ao recurso voluntário em processo de cobrança da CSLL dos anos-calendário de 2000 e 2001, na existência de coisa julgada a favor da empresa (ac. 1801-00.639 no DOU de 28-03-12).

A propositura da ação rescisória para reverter a coisa julgada tem prazo de dois anos. A coisa julgada pode ser revertida por alteração posterior da lei. A coisa julgada perde seu efeito com a decisão na Ação de Constitucionalidade da lei.

A coisa julgada em relação à CSLL ocorreu a perda dos seus efeitos com a decisão do STF na ADIn nº 15-2 (DJU de 21-06-07) quando declarou inconstitucional os arts 8º e 9º da Lei nº 7.689, de 1988, que instituiu aquela contribuição e julgou improcedentes os demais pedidos. Com isso, o STF considerou constitucionais os arts. 1º, 2º e 3º daquela lei.

Com o Parecer da PGFN, aprovado pelo Ministro da Fazenda, a Receita Federal deveria autuar todas as empresas que não estejam pagando a CSLL com amparo em coisa julgada e levar os processos até o STF que a vitória é certa. O único problema é passar no CARF. Se a decisão em ADIn revoga a lei inconstitucional, não há como o STF decidir que a ADIn não torna sem efeito a coisa julgada porque a decisão em ADIn tem força superior à da ação rescisória.

## ALÍQUOTAS E BASES DE CÁLCULO DIFERENCIADAS

A Emenda Constitucional nº 47, de 2005, deu nova redação ao § 9º do art. 195 da C.F., acrescido pela EC nº 20, de 1998. A nova redação dispõe que as contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

As contribuições sociais do inciso I do art. 195 da Constituição são a contribuição ao INSS incidente sobre os rendimentos do trabalho de pessoas físicas pagos pelas empresas, as contribuições para o PIS e a COFINS incidentes sobre a receita ou o faturamento e a contribuição social sobre o lucro líquido. Antes das alterações do art. 195, o primeiro questionamento pela inconstitucionalidade das diferenças de alíquotas foi em relação à CSLL das instituições financeiras.

## BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO

A base de cálculo da CSLL não é igual à base de cálculo do IRPJ quando as duas bases de cálculo deveriam ser iguais. O art. 50 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49. Esses artigos alteraram a base de cálculo do IRPJ.

O art. 2º fez profunda alteração no Decreto-lei nº 1.598 de 1977. As adições e exclusões na apuração da base de cálculo da CSLL deverão ser feitas no Lalur a ser entregue em meio digital ao SPED. No Lalur deverão ter os registros de controle de base de cálculo negativa da CSLL a compensar em períodos subsequentes. Devem constar no livro, também, os valores que devam influenciar a determinação da base de cálculo da CSLL de período futuro e que não constem da escrituração comercial.

**Dispêndios com pesquisas.** O art. 19 da Lei nº 11.196, de 2005, dispõe que a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 60%, podendo chegar a 80%, da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa pela

legislação do IRPJ, na forma do inciso I do art. 17 daquela lei.

O art. 19-A da Lei nº 11.196, de 2005, acrescido pelo art. 2º da Lei nº 11.487, de 2007, dispõe que a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por Instituição Científica e Tecnológica - ICT, a que se refere o inciso V do art. 2º da Lei nº 10.973, de 2004.

A exclusão corresponderá, à opção da pessoa jurídica, a no mínimo a metade e no máximo duas vezes e meia o valor dos dispêndios efetuados. A exclusão está limitada ao valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL antes da própria exclusão, vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior.

Os dispêndios efetuados, registrados como despesa ou custo operacional, deverão ser adicionados na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

**MP nº 694 de 30-09-15.** Essa MP suspendeu para o ano-calendário de 2016 os benefícios fiscais do § 7º do art. 19, § 13 do art. 19-A e § 5º do art. 26 da Lei nº 11.196 de 2005. Como aquela MP não foi convertida em lei até 31-12-15, o aumento do imposto não é aplicável em 2016, na forma do art. 62, §2º, da CF.

## CUSTOS E DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Até a vigência da Lei nº 9.249/95, os custos e despesas não dedutíveis na determinação do lucro real não eram adicionados na apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. O art. 13 daquela Lei elencou algumas despesas indedutíveis, tanto na apuração do lucro real como da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Além daquelas despesas, os demais custos e despesas incorridos mas não dedutíveis na determinação do lucro real não são adicionados na apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. Em algumas fiscalizações, todavia, os custos e despesas não dedutíveis para efeito de lucro real são incluídos na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro sob argumento de tratar-se de mero reflexo. Trata-se de equívoco.

O 1º C.C., ao decidir sobre a base de cálculo da CSLL pelo ac. nº 101-92.553/99 (DOU de 26-05-99), definiu que somente a lei pode fixar a base de cálculo de tributo, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito do IRPJ sejam adicionados às bases de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal. Vide no mesmo sentido o ac. nº 107-05.150/98 no DOU de 15-06-99 e ac. nº 101-92.979/00 no DOU de 03-05-00.

O 1º C.C. confirmou a decisão da DRJ de São Paulo, negando provimento ao recurso de ofício, com a seguinte ementa: A base de cálculo da CSLL é o resultado do período de apuração com observância da legislação comercial e com os ajustes previstos na legislação específica. Descabe a adição de despesas consideradas desnecessárias, com fulcro unicamente em norma da legislação do Imposto de renda, pois a base de cálculo da contribuição não se confunde com o lucro real tributado pelo imposto de renda (ac. nº 101-94.070/2003 no DOU de 13-05-03). No mesmo sentido o ac. nº 101-94.286/2003 no DOU de 22-09-03 que negou provimento ao recurso de ofício.

## TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa

Vide no item tributos com Exigibilidade Suspensa no Capítulo Tributos e Multas-Dedutibilidade.

### AJUSTE DO VALOR DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO

O resultado de ajuste do valor de patrimônio líquido dos investimentos avaliados pela equivalência patrimonial, decorrente de prejuízo ou lucro na coligada ou controlada, será adicionado quando o ajuste foi negativo e será excluído quando o ajuste resultou positivo. Isso para evitar dupla exclusão ou dupla tributação. Essa adição ou exclusão somente será observada quando a contrapartida do ajuste influenciou o resultado do período-base.

Pelo ajuste, a contribuição social será paga exclusivamente sobre o resultado da empresa. Assim, se o ajuste foi positivo, o valor correspondente será excluído porque a controlada ou coligada já calculou a contribuição social sobre essa parcela de lucro. Se o ajuste foi negativo, a sua contrapartida diminuiu o resultado próprio da investidora, devendo restabelecer o lucro contábil pela adição.

O ajuste do valor de investimento poderá decorrer de lucro ou prejuízo na coligada ou controlada como também poderá decorrer de variação no percentual de participação no capital da coligada ou controlada. Assim, se a pessoa jurídica que tem investimento em outra empresa subscrever sozinha o novo aumento de capital terá aumento no percentual de participação no capital da coligada ou controlada. Se deixar de subscrever o aumento de capital, o percentual de participação terá redução. Em ambos os casos, conforme a situação de cada caso, poderá ter ganho ou perda de capital.

Na determinação da base de cálculo da CSLL, tanto a contrapartida do ajuste do valor de investimento decorrente de lucro ou prejuízo na coligada ou controlada como a decorrente de variação no percentual de participação no capital da coligada ou controlada terão o mesmo tratamento. Assim, a contrapartida do ajuste por ganho de capital será excluída enquanto a contrapartida do ajuste por perda será adicionada. A lei ao mandar adicionar ou excluir a contrapartida do ajuste não faz distinção e não cabe ao intérprete fazer tal distinção.

O art. 33, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77 mandava computar, na determinação do lucro real, o ganho ou a perda de capital decorrente do ajuste de investimento por variação no percentual de participação no capital da coligada ou controlada, mas por impraticabilidade de cálculo a norma foi revogada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.648/78.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 103-20.196/00 (DOU de 11-08-00) que não será computado na determinação da base de cálculo da CSLL o acréscimo ou a diminuição do valor do patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganhos ou perdas de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital de coligada ou controlada.

### RESERVA DE REAVLIAÇÃO

A IN nº 38, de 22-05-91, esclareceu que a reserva de reavaliação de bens incorporada ao capital com tributação diferida na forma do art. 3º do Decreto-lei nº 1.978/82

será adicionada ao resultado do período-base, para determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, nos mesmos valores e condições previstos para o seu cômputo no lucro real.

O art. 4º da Lei nº 9.959/00, dispõe que a contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado. Essa alteração aplica-se a partir de 01-01-2000.

A adição da reserva de reavaliação ocorre mais freqüentemente nas companhias de capital aberto porque, na realização, o valor da reserva de reavaliação é escriturado diretamente à conta de reservas de lucros ou lucros acumulados, não transitando pela conta de resultado, conforme determinação da CVM.

As instituições financeiras também deverão transferir diretamente para Lucros ou Prejuízos Acumulados as parcelas das reservas de reavaliação realizadas no período-base, conforme determina a Circular nº 1.964, de 23-05-91 do Banco Central.

A contrapartida do ajuste a valor justo de ativos deveria seguir o mesmo critério da revogada reavaliação de ativos. A Receita Federal cometeu o equívoco na IN nº 1.515, de 2014, ao permitir registrar a contrapartida do ajuste a valor justo de ativos na conta de receita, com diferimento da tributação no Lalur.

## **AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL DO ÁGIO OU DESÁGIO**

A maior dúvida suscitada pelas empresas ocorre na amortização do ágio ou deságio de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. A dedutibilidade do ágio ou a tributação do deságio, para efeitos do imposto de renda, somente ocorrem na baixa do investimento. Na amortização contábil, o ágio é indedutível enquanto o deságio não será computado no lucro real. A regra deveria ser a mesma na apuração da base de cálculo da CSLL mas não há previsão legal. Como as adições e exclusões previstas na lei para apuração da base de cálculo da CSLL estão elencadas exaustivamente, em princípio a amortização do ágio é dedutível enquanto a amortização do deságio é tributável. O risco está na interpretação de cada agente fiscalizador.

A 8ª RF da SRF, na decisão de consulta nº 333 (DOU de 20-03-01), firmou entendimento de que a amortização do ágio decorrente de investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido não será computada na determinação da base de cálculo da CSLL. O valor amortizado deverá ser controlado para fins de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento.

O 1º C.C., por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário, dizendo que a adição à base de cálculo da CSLL do valor da amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial não encontra previsão legal, não podendo ser exigida do contribuinte. Não se aplica à presente questão o art. 57 da Lei nº 8.981/95, pois tal dispositivo não determina que a base de cálculo da CSLL seja idêntica à base de cálculo do IRPJ, nem que as adições devem ser as mesmas (ac. nº 107-07.315/2003 no DOU de 10-12-03).

## **PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS**

As provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para

o imposto de renda, devem ser adicionadas para cálculo da contribuição social sobre o lucro. A partir de 01-01-97, as provisões dedutíveis ficaram restritas a provisões técnicas obrigatórias por lei específica como aquelas das seguradoras. As ditas provisões para férias e 13º salário dos empregados são dedutíveis, mas têm natureza de despesas incorridas e não de provisões.

Há muita confusão entre provisão e despesa incorrida tanto das empresas como do fisco. A empresa deve utilizar a nomenclatura de provisão para registrar a contrapartida de despesa incerta como ocorre na provisão para perda no recebimento de créditos. A perda poderá ocorrer ou não. Nesta hipótese, o valor da provisão é indedutível na determinação do lucro real e por esse motivo o valor terá que ser adicionado na apuração da base de cálculo da CSLL.

Muitas empresas registram na conta de provisão a reserva de recursos para o pagamento de despesas já incorridas no período-base e são autuadas pelo fisco mas o 1º Conselho de Contribuintes tem decidido que a reserva de recursos para o pagamento de despesa incorrida com designação imprópria de provisão não impede a dedução da despesa, face ao regime econômico ou de competência. De qualquer modo, é bom evitar o uso da conta provisão para registro da contrapartida de despesa incorrida.

O valor da provisão indedutível, constituída e adicionada na base de cálculo da contribuição social, será excluído da base de cálculo no período-base em que a provisão for baixada na contabilidade. Isso significa que se a empresa adicionar como provisão não dedutível uma despesa incorrida estará apenas antecipando a contribuição social.

## **FORNECIMENTO PARA ENTIDADES PÚBLICAS**

Tratando-se de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, a Lei nº 8.003, de 14-03-90, faculta diferir o pagamento da contribuição social sobre a parcela do lucro correspondente à receita não recebida até o encerramento do período-base.

A determinação do montante a ser excluído da base de cálculo da contribuição será efetuada pela regra da proporcionalidade, tomando-se a receita bruta, a receita não recebida e o lucro líquido. A parcela do lucro que for excluída deverá ser adicionada à base de cálculo do período-base em que a receita for recebida.

A Lei nº 8.003/90 está mal redigida, fato que poderá provocar inúmeros litígios judiciais, visto ter sido a intenção do legislador a de aplicação restrita aos contratos com prazo de execução superior a doze meses. Isso não está escrito em nenhum dos artigos da Lei. Assim, as empresas que venderem veículos ou máquinas para órgãos públicos ou sociedades de economia mista, como a Petrobrás S.A., no mês de dezembro para recebimento em janeiro, vão querer diferir o pagamento da contribuição social.

Outro ponto que poderá gerar controvérsia é o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 8.003/90 quando diz que, se a pessoa jurídica subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento caberá a ambas, na proporção da sua participação na receita a receber. Muitas empresas vão confundir subcontrato com contrato de prestação de serviços.

O diferimento da incidência da contribuição social sobre o lucro será feito fora da escrituração contábil. Com isso, o valor da contribuição diferida será adicionado na

determinação da base de cálculo do período-base em que a receita for efetivamente recebida.

Caso a pessoa jurídica constitua provisão para pagamento, em exercício financeiro futuro, da contribuição social sobre o lucro decorrente de contratos com órgãos públicos, mediante débito à conta de resultado do período-base, o valor da provisão deverá ser adicionado na determinação do lucro real (ADN nº 05, de 13-03-91).

## RECEITA DE EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR

O art. 149 da Constituição que foi alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, dispõe em seu § 2º que as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação. Com a alteração, tem surgido entendimento de que a CSLL não incide sobre o lucro decorrente da exportação de produtos ao exterior.

O entendimento não procede em relação à CSLL das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real porque já está pacificado nas jurisprudências administrativas e judiciais que a imunidade de tributo sobre a receita não atinge os lucros das empresas. Assim, a receita da venda de livros, jornais e periódicos tem imunidade de impostos mas o lucro gerado por essa receita não tem imunidade de imposto de renda sobre o lucro.

O Pleno do STF decidiu por seis votos a cinco que a imunidade do § 2º do art. 149 da CF não se aplica à CSLL (RE 474132 e RE 564413). Como o julgamento ocorreu em repercussão geral, acaba a tese dos contribuintes. É lamentável que cinco ministros tenham decidido pela imunidade. Isso porque a imunidade da receita não alcança o lucro como ocorre na venda de livros.

## ATIVIDADE RURAL

Vide Capítulo de Empresas Agropastoris.

## ALÍQUOTAS

A alíquota da contribuição social sobre o lucro, a partir de 01-01-97, será aplicada diretamente sobre o lucro líquido antes de deduzida a própria contribuição, ajustada com adições e exclusões. Isso porque o art. 1º da Lei nº 9.316, de 22-11-96, dispõe que o valor da contribuição social sobre o lucro não pode ser deduzido nem da sua própria base de cálculo. Com isso está revogado o disposto no item 1 da IN nº 198 de 29-12-88.

A alíquota da CSLL das pessoas jurídicas em geral, exceto das instituições financeiras, foi fixada em 8% pelo art. 19 da Lei nº 9.249/95. A partir de 01-01-99, o art. 7º da MP nº 2.158-35/01 reduziu para 8% a alíquota da CSLL devida pelas instituições financeiras.

No período de 01-02-2000 a 31-12-2002, a alíquota efetiva foi de 9% porque, além da alíquota de 8%, o art. 6º da MP nº 2.158-35/01 instituiu um adicional de 1%. A compensação de 1/3 da COFINS paga com a CSLL devida foi revogada pelo art. 93 daquela MP.

Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 01-01-03, a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7.689, de 15-12-88, será de nove por cento (art. 37 da Lei nº 10.637/02).

O art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008, aumentou de 9% para 15% a alíquota da CSLL das seguintes atividades de instituições financeiras: seguros privados, capitalização,

bancos de qualquer espécie, distribuidoras de valores mobiliários, corretoras de câmbio e de valores mobiliários, sociedades de crédito imobiliário, administradoras de cartões de crédito, sociedade de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito e associações de poupança e empréstimo.

O art. 4º daquela lei diz que o art. 17 produz efeitos a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação da MP nº 413, de 2008. Como essa MP foi publicada no dia 03-01-08, o aumento da alíquota da CSLL seria aplicado para os fatos geradores ocorridos a partir de 01-05-08, conforme determina a IN nº 810 de 21-01-08.

**Corretoras de seguros.** As corretoras de seguros estão sujeitas à alíquota da CSLL de 9% (Solução de Divergência nº 4 no DOU de 10-05-12). A decisão cita indevidamente o PN nº 1, de 1993, cuja ementa diz que as sociedades corretoras de seguros, com o advento da Lei nº 8.212, de 1991, estão sujeitas ao pagamento da CSLL à mesma alíquota aplicável às instituições financeiras.

O art. 1º da LC nº 105, de 2001, considera como instituição financeira as corretoras de câmbio e de valores mobiliários mas as corretoras de seguros não estão incluídas na relação. O art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, na redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008, fixou a alíquota da CSLL de 15% para as corretoras de valores mobiliários e de 9% para as corretoras de seguros.

Antes da Lei nº 11.727, de 2008, a Receita Federal considerou as corretoras de seguros como integrantes do sistema financeiro por analogia, fato proibido pelo art. 108 do CTN. O absurdo é a Receita Federal continuar cobrando a COFINS das corretoras de seguros com alíquota aplicável para as instituições financeiras.

**Factoring.** As pessoas jurídicas de formento comercial ou factoring estão sujeitas à alíquota da CSLL de 9% (Solução de Consulta COSIT nº 87 no DOU de 01-04-15).

**Novas alíquotas da Lei nº 13.169 de 2015.** Essa lei fixou novas alíquotas da CSLL das pessoas jurídicas em geral como segue:

I - 20% no período entre 01-09-15 e 31-12-18 e 15% a partir de 01-01-19 no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, de capitalização e das seguintes atividades:

- a) bancos;
- b) distribuidoras de valores mobiliários;
- c) corretoras de câmbio e de valores mobiliários;
- d) sociedade de crédito, financiamento e investimentos;
- e) sociedades de crédito imobiliário;
- f) administradoras de cartões de crédito;
- g) sociedade de arrendamento mercantil; e
- f) associações de poupança e empréstimo.

II - 17% no período entre 01-10-15 e 31-12-18 e 15% a partir de 01-01-19 no caso de cooperativas de créditos.

III - 9% no caso das demais pessoas jurídicas.

As novas alíquotas dos incisos I e III são aplicáveis a partir de 01-10-15 na forma do art. 17 da lei em comento. A IN nº 1.591, de 05-11-15, disciplinou a lei mas pode levar à confusão.

## CRÉDITO DE CSLL

O art. 1º da Lei nº 11.051, de 2004, na redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.452, de 2007, dispõe que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão utilizar crédito relativo à CSLL, à razão de 25% sobre a depreciação contábil de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, relacionados em regulamento, adquiridos entre 01-10-04 e 31-12-08, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente. O art. 10 da Lei nº 11.774, de 2008, prorrogou o prazo de aquisição até 31-12-2010.

O suposto incentivo consiste no crédito de CSLL sobre o valor das depreciações dos bens. O crédito de CSLL é calculado pela aplicação do percentual de 25% sobre a depreciação contabilizada no período de apuração. Assim, se adquire uma máquina industrial de R\$ 1.200.000,00 para depreciá-la em dez anos, aplicando 25% sobre a depreciação mensal de R\$ 10.000,00 a empresa terá crédito de R\$ 2.500,00 para dedução do valor devido da CSLL.

A utilização do crédito está limitada ao valor da CSLL a pagar no lucro real trimestral ou anual, após a compensação obrigatória da base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores. A utilização do crédito poderá ser a partir do mês em que o bem entrar em operação até o final do quarto ano-calendário subsequente àquele do início da utilização. O Decreto nº 5.222, de 30-09-04, diz que o benefício aplica-se aos bens relacionados nos Decretos nºs 4.955, de 15-01-04, e 5.173, de 06-08-04.

A partir do ano-calendário subsequente ao término do período de gozo do benefício deverá ser adicionado à CSLL devida o valor utilizado a título de crédito em função dos anos-calendário de gozo do benefício e do regime de apuração da CSLL. O crédito utilizado deverá ser pago em quota única quando a empresa deixar de ser tributada pelo lucro real ou alienar o bem. A adição ao valor da CSLL a ser pago é obrigatória, ainda que a empresa apure base de cálculo negativa de CSLL no período.

## BASE DE CÁLCULO NEGATIVA

O parágrafo único do art. 44 da Lei nº 8.383/91 veio permitir, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a compensação da base de cálculo negativa da CSLL apurada a partir de 01-01-92 com a base positiva apurada em períodos posteriores.

A partir de 01-01-95, a redução da base de cálculo positiva por compensação da base negativa está limitada a 30% (art. 58 da Lei nº 8.981/95 e art. 16 da Lei nº 9.065/95). Assim, se a base de cálculo da CSLL antes da compensação for de R\$ 1.000,00, a redução máxima permitida com a compensação da base negativa de períodos anteriores é de R\$ 300,00.

O art. 41 da MP nº 2.158-35/01 dispõe que o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado, previsto no art. 16 da Lei nº 9.065/95, não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural, relativamente à compensação de base de cálculo negativa da CSLL.

A pessoa jurídica que explorar outras atividades, além da atividade rural, deverá segregar a base negativa da CSLL de cada atividade. A compensação sem limitação de 30% somente é aplicável para a base negativa da atividade rural. A segregação

poderá ser feita na forma da IN nº 39 de 28-06-96.

O art. 22 da MP nº 2.158-35/01 dispõe que aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87. Estes dois artigos estão assim redigidos:

Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Antes da alteração, aquelas duas vedações para compensação somente eram aplicáveis na determinação do lucro real para pagamento do imposto de renda. A partir de 01-10-99, as vedações aplicam-se também para a base de cálculo da CSLL.

## **LUCRO PRESUMIDO OU ARBITRADO**

Vide Capítulos próprios.

## **COOPERATIVAS**

Vide Capítulo de Cooperativas.

## **PESSOAS JURÍDICAS SEM FINS DE LUCRO**

Vide Capítulo de Pessoas Jurídicas Imunes e Isentas.

A Lei Complementar nº 70, de 30-12-91, instituiu a contribuição social para financiamento da seguridade social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, calculada sobre o valor do faturamento mensal das pessoas jurídicas ou a elas equiparadas. A partir de 01-02-99, a cobrança da COFINS está alterada pela Lei nº 9.718, de 27-11-98, e pela MP nº 2.158-35, de 24-08-01, além de outras alterações específicas para determinados setores da economia.

A Lei nº 10.637, de 30-12-02, instituiu o regime não-cumulativo de PIS/PASEP com alíquota de 1,65% enquanto a Lei nº 10.833, de 29-12-03, instituiu o regime não-cumulativo de COFINS com alíquota de 7,6%. A não-cumulatividade é parcial porque nem toda contribuição paga na operação anterior pode ser deduzida.

Aquelas duas leis foram alteradas pelas Leis nºs 10.865, de 30-04-04, e 10.925, de 23-07-04. A legislação de PIS e COFINS é constantemente alterada para atender determinado setor ou atividade, com delegações vedadas pela Constituição para o Poder Executivo alterar as suas alíquotas. Essa legislação está criando obstáculos para diversas atividades empresariais. No regime não-cumulativo, com exceção das alíquotas, as normas aplicáveis para o PIS e a COFINS são idênticas. Com isso, esse regime será tratado somente no capítulo de COFINS.

A Lei nº 10.865, de 30-04-04, instituiu a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS incidentes na importação de bens e serviços do exterior, com alíquotas, respectivamente, de 1,65% e 7,6%, com exceção de alguns bens que têm alíquotas diferenciadas. Ocorreu aumento da carga tributária porque nem toda contribuição paga na importação tem crédito fiscal.

A IN nº 247, de 21-11-02, alterada pelas IN nºs. 358/03 e 464/04, dispõe sobre a apuração e o pagamento das contribuições para o PIS e a COFINS.

A IN nº 594, de 26-12-05, dispõe sobre a incidência de PIS e COFINS sobre a comercialização no mercado interno de combustíveis, produtos farmacêuticos, produtos de perfumaria, máquinas e veículos, pneus e autopeças relacionados no seu art. 1º.

### **PIS/PASEP**

A contribuição para o Programa de Integração Social- PIS foi instituída pela LC nº 7, de 07-09-70, enquanto a contribuição para o PASEP foi instituída pela LC nº 8, de 03-12-70. As pessoas jurídicas de fins lucrativos contribuíam com duas parcelas, a primeira deduzida do imposto de renda devido e a segunda como ônus das empresas.

O Decreto-lei nº 2.445/88 alterou a base de cálculo e as alíquotas das contribuições ao PIS e ao PASEP e extinguiu a contribuição da União mediante dedução do imposto de renda. O STF vinha reiteradamente decidindo pela inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.445/88 e em decorrência o Senado Federal suspendeu a sua execução pela Resolução nº 49, de 09-10-95.

O produto da arrecadação das contribuições ao PIS e ao PASEP ia para os dois fundos que atribuíam os recursos nominalmente aos trabalhadores. O art. 239 da Constituição extinguiu as transferências para as contas individuais, passando os recursos a financiar o programa do seguro-desemprego e o abono aos empregados que percebem até dois salários mínimos de remuneração mensal.

Com a suspensão do Decreto-lei nº 2.445/88 pelo Senado Federal, o Governo foi obrigado a expedir a Medida Provisória nº 1.212, de 28-11-95, para regular a cobrança das contribuições para o PIS/PASEP. A MP que, nas reedições, tomou diversos números foi convertida na Lei nº 9.715, de 25-11-98, cuja aplicação a partir de 01-02-99 fica alterada pela Lei nº 9.718 de 27-11-98.

Várias outras leis regulam, ainda, a cobrança da contribuição para o PIS/PASEP para setores específicos da economia, em forma de substituição tributária ou incidência monofásica, tais como combustíveis, medicamentos, veículos, etc. A Lei nº 10.637/02, instituiu uma nova forma de cobrança de PIS/PASEP que acaba parcialmente com a cumulatividade ou incidência em cascata.

Atualmente, a base de cálculo de PIS/PASEP sobre a receita é a mesma da base de cálculo da COFINS.

## CONSTITUCIONALIDADE

Como é do conhecimento de todos, o STF julgou constitucional a LC nº 70, de 30-12-91, que instituiu a contribuição social sobre o faturamento das pessoas jurídicas para financiar a seguridade social. O § 2º do art. 102 da Constituição, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93, dispõe que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF, nas ações declaratórias de constitucionalidade de lei federal, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo.

O art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998, aumentou a alíquota de COFINS de 2% para 3%. Inúmeras empresas entraram com ação judicial alegando a inconstitucionalidade da elevação de alíquota por lei ordinária. Como o STF tinha decidido na ADC nº 1-1 que a LC nº 70/91 que instituiu a COFINS é lei formalmente complementar mas materialmente ordinária, a sua alteração por lei ordinária para aumentar a alíquota é possível sem incorrer em inconstitucionalidade.

Com o julgamento, pelo Plenário do STF, de quatro Recursos Extraordinários no dia 09-11-2005, as decisões monocráticas estão decidindo pela constitucionalidade do aumento da alíquota de COFINS de 2% para 3%. No DJU de 12-12-05 estão publicados dezenas de RE dizendo:

No mesmo julgamento, o Plenário afastou a arguição de inconstitucionalidade da Lei nº 9.715/98, bem como do art. 8º da Lei nº 9.718/98, que prevê majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3%. E estabeleceu, ainda que, ante a exigên-

cia contida no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, a Lei nº 9.718/98 entrou a produzir efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

## **BASE DE CÁLCULO DA LEI Nº 9.718**

No dia 09-11-2005, o STF completou o julgamento de quatro Recursos Extraordinários envolvendo a base de cálculo de PIS e COFINS introduzida pela Lei nº 9.718, de 1998, considerando, por seis votos a quatro, inconstitucional a ampliação da base de cálculo das duas contribuições.

O entendimento dos Ministros que votaram pela inconstitucionalidade é de que o faturamento compreende somente a receita obtida com a venda de mercadorias ou prestação de serviços e que a Emenda Constitucional nº 20, promulgada após a entrada em vigor da Lei nº 9.718, não convalidou-a no sentido de torná-la constitucional. Entendeu-se ainda que para alargar a base de cálculo de PIS e COFINS em data anterior a EC nº 20 seria necessária lei complementar.

A base de cálculo de PIS do regime não cumulativo instituído pela Lei nº 10.637, de 30-12-02, aplicável a partir de 01-12-2002, e a da COFINS não cumulativa instituída pela Lei nº 10.833, de 29-12-03, aplicável a partir de 01-02-2004, já estão amparadas pela EC nº 20, de 1998, não estando viciadas de inconstitucionalidade.

O art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009, revogou o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, onde dispunha que entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Aquela revogação beneficiou as pessoas jurídicas sujeitas ao regime cumulativo de PIS e COFINS, especificamente, as empresas tributadas pelo lucro presumido e as empresas do sistema financeiro.

O art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, na redação do art. 52 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que o faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598 de 1977. Com isso, o faturamento, base de cálculo de PIS e COFINS, é somente a receita da atividade da empresa, não abrangendo as outras receitas como as decorrentes de aplicações financeiras, desde que não sejam de instituições financeiras.

**Efeito retroativo da revogação.** A revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, não prejudicou nenhum contribuinte e por isso a lei poderia dispor que tem efeito retroativo até a data em que entrou em vigor, como se fosse uma anistia. No silêncio, a revogação não tem efeito retroativo.

Como a ADIn não é cabível contra uma lei revogada e a eventual edição da Súmula Vinculante do STF só impede o juiz de instância inferior decidir contrariando a súmula, o pedido de restituição dos valores pagos por via administrativa será inútil porque o fato não se enquadra em nenhuma das condições do art. 62 da Portaria nº 256, de 22-06-09, que aprovou o Regimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Com a decisão do STF, a segunda instância administrativa vinha dando provimento aos recursos voluntários para cancelar os lançamentos de PIS e COFINS sobre receitas financeiras e variações monetárias ativas. Isso não leva a entender que o CARF decida pela restituição de valores pagos antes da revogação do alargamento da base de cálculo.

**Exclusões da base de cálculo.** O § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, na redação do art. 52 da Lei nº 12.973, de 2014, na determinação da base de cálculo da contribuição manda excluir da receita bruta:

- I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;
- II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido e os lucros e dividendos de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;
- III - revogado pela MP nº 2.158-35 de 2001;
- IV - a receita decorrente da venda de bens classificados no ativo não circulante que tenha sido computada como receita bruta;
- V - revogado pela Lei nº 12.973 de 2014;
- VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoria da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.

Na alteração não consta a exclusão do ICMS cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário e o IPI. Como o IPI não compõe a receita bruta na forma da IN nº 51, de 1978, a alteração não implica na cobrança de PIS e COFINS sobre o IPI.

A inclusão do inciso VI onde manda excluir a receita reconhecida pelos gastos de construção, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços público, é absurda. Na maioria das concessões de serviços públicos, os gastos de construção e benfeitorias são ônus das concessionárias que contabilizam no ativo intangível em contrapartida à conta caixa ou passivo. O valor do intangível é amortizado no prazo da concessão. A receita vem dos pagamentos de usuários ou consumidores dos serviços.

## CONTRIBUENTES

O art. 1º da LC nº 70/91 elegeu como sujeito passivo da obrigação tributária da contribuição social sobre o faturamento as pessoas jurídicas em geral e a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. No campo da não-incidência estão exclusivamente as pessoas físicas.

Nem toda pessoa jurídica está sujeita ao pagamento da COFINS porque há imunidade constitucional do art. 195, § 7º, da CF para as entidades beneficentes de assistência social, que atendam as exigências estabelecidas em lei, e isenções subjetivas e objetivas concedidas em leis. As isenções previstas nos arts. 6º e 7º da LC nº 70/91 foram revogadas pelo art. 93 da MP nº 2.158-35, de 2001, mas foram concedidas novas isenções.

## IMUNIDADE

O § 7º do art. 195 da CF dispõe que são isentas (em vez de imunes) de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que

atendam às exigências estabelecidas em lei. Enquadram-se como entidades beneficentes de assistência social as santas casas de misericórdias, os asilos, os orfanatos etc. Essa é a única imunidade prevista na Constituição mas é muito justo porque aquelas entidades já cumprem o objetivo da seguridade social que é o de assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

### **COFINS NÃO-CUMULATIVA DA LEI Nº 10.833**

A Lei nº 10.833, de 29-12-2003, instituiu a dita COFINS não-cumulativa mas que na realidade a não cumulatividade é parcial. Houve um brutal aumento de alíquota de 3% para 7,6% e criou-se muita burocracia.

### **PESSOAS JURÍDICAS E RECEITAS EXCLUÍDAS DO REGIME**

O art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, alterado pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, e pelo art. 5º da Lei nº 10.925, de 2004, dispõe que permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

- I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 1983 (instituições do sistema financeiro e equiparadas e empresas de segurança);
- II - as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado;
- III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;
- IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;
- V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais e as fundações referidas no art. 61 do ADCT da Constituição;
- VI - as sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária e as de consumo;
- VII - as receitas decorrentes das operações:
  - a) de venda de álcool para fins carburantes;
  - b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;
  - c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998 (veículos usados);
- VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;
- IX - as receitas de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;
- X - as receitas submetidas ao regime especial de que trata o art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002 (energia elétrica).
- XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31-10-2003:
  - a) com prazo superior a um ano, de administradoras de planos de consórcio de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;
  - b) com prazo superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;
  - c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias,

- bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até 31-10-03.
- XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
  - XIII - as receitas decorrentes de serviços:
    - a) prestados por hospital, pronto socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia e laboratório de anatomia patológica ou de análises clínicas; e
    - b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia e de banco de sangue;
  - XIV - as receitas de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior;
  - XV - as receitas de vendas de mercadorias pelas lojas francas;
  - XVI - as receitas de prestação de serviços de transporte aéreo coletivo de passageiros, empresas de linhas aéreas domésticas e as da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo;
  - XVII - as receitas da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia;
  - XVIII - as receitas de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no RAB;
  - XIX - as receitas de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, tele- cobrança e de teletendimento em geral;
  - XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil;
  - XXI - as receitas auferidas por parques temáticos e de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo;
  - XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela EBCT;
  - XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;
  - XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagens e de viagens e turismo;
  - XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas (art. 25 da Lei nº 11.051, de 2004). Não se aplica ao software importado;
  - XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31-10-2003 (art. 43 da Lei nº 11.196, de 2005);
  - XXVII - receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita (art. 3º da Lei nº 12.766, de 2012).

As receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros, inclusive na modalidade de fretamento ou para fins turísticos, submetem-se ao regime cumulativo (ADI nº 27 de 07-10-08).

Para efeito de permanência no regime de incidência cumulativa de PIS e COFINS das receitas decorrentes da exploração de parques temáticos e da prestação de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, a Portaria Interministerial nº 33, de 03-03-05, definiu as receitas que se enquadram nessas atividades. A Portaria determina que, para o enquadramento, as pessoas jurídicas deverão estar previamente cadastradas no Ministério da Cultura.

O art. 10 contempla duas espécies de exclusões, isto é, uma subjetiva em que a pessoa jurídica está excluída do regime de COFINS não-cumulativa. É o caso das empresas tributadas pelo lucro presumido em que a totalidade das receitas que compõe a base de cálculo tem incidência à alíquota de 3%. A exclusão subjetiva é a constante dos incisos I a VI.

A outra exclusão é a objetiva, isto é, somente as receitas das operações elencadas nos incisos VII a XXVI do art. 10 estão excluídas do regime de tributação não-cumulativa de PIS e COFINS. Na exclusão objetiva, a exclusão do regime não é da pessoa jurídica, mas sim, da receita elencada. Com isso, a pessoa jurídica poderá ter receitas da atividade sujeitas e outras não sujeitas ao regime não-cumulativo. No caso da exclusão objetiva, referida nos incisos VII a XXIV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, as receitas não operacionais e outras receitas operacionais não constantes daqueles incisos estão sujeitas ao regime não-cumulativo de PIS e COFINS.

Na exclusão subjetiva estão incluídas as pessoas jurídicas imunes a impostos. As pessoas jurídicas isentas de imposto de renda sobre o resultado como ocorre com as associações e entidades filantrópicas sem finalidade de lucro estão no regime não-cumulativo de COFINS. O PIS é pago exclusivamente sobre a folha de salários.

As alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo estão reduzidas a zero. Com isso, as entidades sem fins de lucro dificilmente tem receitas sujeitas à COFINS.

**IN nº 1.285 de 13-08-12.** Essa Instrução disciplinou a incidência de PIS e COFINS das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração cumulativa.

**ADI nº 10 de 30-09-14.** O art. 55 da Lei nº 12.973, de 2014, ao dar nova redação à Lei nº 10.833, de 2003, excluiu do regime não cumulativo de PIS e COFINS as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, incorridas até o ano de 2019, inclusive. O art. 79 da Lei nº 13.043, de 2014, deu nova redação, retirando a parte final onde dizia incorridas até o ano de 2019, inclusive. Com isso, aquelas atividades permanecem no regime cumulativo até nova alteração.

O ADI nº 10 (DOU de 01-10-14) decidiu que enquadram-se, no conceito de obras de construção civil, as obras e os serviços auxiliares e complementares da construção civil, tais como exemplificados no ADN COSIT nº 30, de 14-10-99, tais como:

- I - construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;
- II - sondagens, fundações e escavações;
- III - construção de estradas e logradouros públicos;
- IV - construção de pontes, viadutos e monumentos;

- V - terraplenagem e pavimentação;
- VI - pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias;
- VII - quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

## **ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA**

A receita da alienação de participação classificada no circulante tem incidência de PIS e COFINS pelo regime cumulativo à alíquota de 0,65% para o PIS e de 4% para a COFINS, na forma dos arts. 30, 31 e 32 da Lei nº 13.043 de 2014. A base de cálculo é o valor da receita menos o custo de aquisição.

A aquisição de participação societária em coligada ou controlada tem presunção de aquisição para investimento, assim como a aquisição de quotas de capital. Na época da correção monetária do balanço, o PN nº 108, de 1978, definiu que a aquisição como investimento era presumida se a participação não fosse alienada até a data do balanço do exercício seguinte.

Aplicando o entendimento daquele PN, se a pessoa jurídica, que não seja corretora de valores mobiliários, adquirir, em 2015, ações negociadas nas bolsas de valores e aliená-las antes de 31-12-16, tem incidência de PIS e COFINS sobre a receita.

## **ATIVIDADE DE VIGILÂNCIA**

A Solução de Consulta nº 570 da 8ª RF (DOU de 08-02-08) diz que as pessoas jurídicas que exerçam as atividades listadas no art. 10 da Lei nº 7.102, de 1983, com as alterações dadas pela Lei nº 8.863, de 1994, e que atendam às condições do art. 14 da mesma Lei, estão sujeitas às normas relativas à COFINS e ao PIS vigentes anteriormente à instituição da incidência não-cumulativa daquelas contribuições.

O art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º, as pessoas jurídicas referidas na Lei nº 7.102, de 1983. Essas empresas permanecem no regime cumulativo, ainda que tributadas pelo lucro real.

A Lei nº 7.102, de 1983, na redação original, tratou exclusivamente das empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores para estabelecimentos financeiros. A Lei nº 8.863, de 1994, alterou o art. 10 da Lei nº 7.102, de 1983, passando a vigorar com a seguinte redação:

Art. 10. As empresas especializadas em prestação de serviços de vigilância e de transporte de valores, constituídas sob a forma de empresas privadas, serão regidas por esta lei, e ainda pelas disposições das legislações civil, comercial e trabalhista.

§ 1º .....

§ 2º As empresas especializadas em prestação de serviços de segurança, vigilância e transporte de valores, constituídas sob a forma de empresas privadas, além das hipóteses previstas nos incisos do caput deste artigo, poderão se prestar ao exercício das atividades de segurança privada a pessoas; a estabelecimentos comerciais, industriais, de prestação de serviços e residências; a entidades sem fins lucrativos; e órgão e empresas públicas.

Com a nova redação, a Lei nº 7.102, de 1983, passou a regular as atividades de vigilância, tanto dos estabelecimentos financeiros, como de empresas industriais, comerciais e de serviços e também da segurança patrimonial e física das pessoas. Com isso, as empresas de vigilância em geral que se enquadrarem nas condições da Lei nº 7.102, de 1983, estão no regime cumulativo de PIS e COFINS, ainda que estejam no regime de lucro real.

## **BASE DE CÁLCULO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA**

O art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, na redação do art. 55 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que a COFINS, com incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil.

O § 1º diz que o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente.

O § 3º daquele art. 1º dispõe que não integram a base de cálculo da COFINS as receitas:

- I - isentas ou não alcançadas pela incidência ou sujeitas à alíquota zero;
- II - decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificados como investimento, imobilizado ou intangível;
- III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadoria em relação às quais a contribuição seja exigida na condição de substituta tributária;
- IV - revogado pela Lei nº 11.727 de 2003;
- V - referentes a:
  - a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
  - b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representam ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;
- VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação;
- VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da COFINS;
- VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo;
- IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;
- X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

- XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas a, b, c, e e do § 1º do art. 19 do Decreto-lei nº 1.598 de 1977;
- XII - relativas ao prêmio na emissão de debênture.

**Exclusões da base de cálculo.** Além das receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior e dos serviços prestados para domiciliados no exterior, o art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, dispõe que em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01-02-99 são isentas da COFINS as receitas:

- I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundo do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;
- II - da exportação de mercadorias para o exterior;
- III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
- IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;
- V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;
- VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;
- VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registrada no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;
- VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;
- IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, às empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;
- X - relativas às atividades próprias das entidades sem fins de lucro relacionadas no artigo anterior.

O ADN nº 9, de 23-02-00, com retificação publicada no DOU de 08-03-00, esclarece que a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS das empresas de fomento comercial (factoring) é o valor do faturamento mensal, assim entendido, a totalidade das receitas auferidas, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.718/98, inclusive da prestação de serviços. A diferença entre a quantia expressa no título de crédito adquirido e o valor pago deverá ser reconhecida como receita na data da operação (ADN nº 51 de 28-09-94). Vide o art. 10, da IN nº 247/02.

As empresas transportadoras de carga, na determinação da base de cálculo de PIS e COFINS, poderão excluir da receita bruta o valor recebido a título de Vale-Pedágio, quando destacado em campo específico no documento comprobatório do transporte (art. 35 da IN nº 247/02).

## ALÍQUOTAS DE RECOLHIMENTO

A Lei nº 10.637, de 2002, que instituiu o regime não-cumulativo de PIS, fixou a alíquota de 1,65% para cálculo da contribuição devida, enquanto a Lei nº 10.833, de 2003, que instituiu o regime não-cumulativo de COFINS, fixou a alíquota de 7,6%.

Na redação original do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, a alíquota da COFINS era uma só de 7,6%, mas atualmente os parágrafos desse artigo elencam dezenas de alíquotas diferenciadas, conforme o bem comercializado. Além desse fato, a legislação vem suspendendo a incidência ou reduzindo a zero a alíquota de inúmeros bens ou operações.

## CRÉDITO DE COFINS NÃO-CUMULATIVA

Na determinação de qualquer tributo não-cumulativo permite-se deduzir o montante do tributo, da mesma espécie, pago na operação anterior. No caso da COFINS não-cumulativa, a não cumulatividade é parcial porque não foi permitida a dedução da contribuição paga em todas as operações imediatamente anteriores.

As leis que instituíram o regime não-cumulativo de PIS e COFINS restringiram o crédito das contribuições pagas nas operações anteriores mas a maior restrição está sendo feita, sem base legal, por atos administrativos e principalmente pelas soluções de consultas expedidas pelas dez Superintendências da Receita Federal.

Os custos e as despesas que irão compor a base de cálculo dos créditos estão elencados no art. 3º da Lei nº 10.833 de 2003. Com a alteração da Lei nº 12.973, de 2014, aquele artigo permite calcular os créditos em relação a:

- I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:
  - a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e
  - b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta lei;
- 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;
- III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optantes pelo simples;
- VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior e tributada;
- IX - armazenamento de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

- X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção;
- XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

A Lei nº 12.973, de 2014, acresceu o inciso XI ao art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que permite calcular os créditos sobre bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na prestação de serviços.

A redação deveria ser bens adquiridos ou construídos e não só adquiridos. Na maioria das concessões de serviços públicos, os investimentos são contabilizados no intangível porque ao término da concessão os bens são revertidos para órgão concedente. Nas concessões de rodovias e energia elétrica, a maioria dos bens do intangível são construídos pelas concessionárias e não adquiridos.

A concessionária de serviços de captação e tratamento de água contabiliza no ativo intangível as construções e benfeitorias realizadas. Se a empresa estiver no lucro real está no regime não cumulativo de PIS e COFINS, podendo calcular os créditos sobre amortização do mês. Mesmo estando no lucro real, se a receita estiver no regime cumulativo não tem direito ao crédito, como ocorre com a concessão de rodovias.

O crédito de COFINS será determinado mediante aplicação da alíquota de 7,6% sobre a base de cálculo, com algumas exceções. Não dá direito ao crédito os pagamentos para pessoas físicas na aquisição de bens ou serviços. Nos casos dos incisos VI, VII e XI do art. 3º, a base de cálculo são os encargos de depreciação ou amortização dos bens mencionados naqueles incisos, incorridos no mês.

O § 10 do art. 3º dispõe que o valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

A redação equivocada daquele § 10 estava ensejando interpretação divergente, inclusive nas primeiras Soluções de Consultas expedidas pela Receita Federal. A redação deveria dizer que a contrapartida dos créditos apurados não compõe a base de cálculo de incidência de PIS e COFINS em vez de dizer que o valor dos créditos não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição. Em vez de inserir redação equivocada em lei, a Receita Federal poderia ter expedido um ato normativo que evitaria ações judiciais.

Pela forma usual, a pessoa jurídica ao adquirir R\$ 100.000,00 de mercadoria para revenda, debita R\$ 1.650,00 de PIS a Compensar, R\$ 7.600,00 de COFINS a Compensar e R\$ 90.750,00 de Estoque menos ICMS e credita R\$ 100.000,00 na conta de Fornecedores. Neste sistema não há nenhum crédito de PIS e COFINS na conta de resultado, não sendo aplicável o § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Na segunda forma de contabilização, ao adquirir R\$ 100.000,00 de mercadoria para revenda, faz-se dois lançamentos contábeis. No primeiro debita-se R\$ 100.000,00 de Estoque e credita-se o Fornecedor pelo mesmo valor. No segundo debita-se R\$ 1.650,00 na conta de PIS a Compensar e R\$ 7.600,00 na conta de COFINS a Compensar e credita-se R\$ 9.250,00 numa conta de Resultado. Se o crédito de R\$ 9.250,00 não constituir receita bruta para incidência de IRPJ e CSLL, a empresa tem vantagem indevida porque o PIS e a COFINS no valor de R\$ 9.250,00 que não foram retirados do Estoque são custos dedutíveis enquanto a contrapartida do crédito no mesmo valor é receita não tributável.

A 3ª RF decidiu nas Soluções de Consultas nºs 18, 20, 22 e 23 (DOU de 03-11-06) que a utilização de créditos, apurados na forma da legislação vigente e controlados extra-contabilmente, para determinação dos valores a recolher da contribuição para o PIS e da COFINS, no regime de cobrança sobre valores agregados, não altera as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No controle extra-contábil dos créditos de PIS e COFINS a conta de despesas dessas contribuições foi debitada pelo valor efetivamente pago e não pelo valor devido antes da dedução dos créditos. Com isso, na contabilidade não há valor a ser excluído na forma do § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Com o atual estágio avançado de processamento de dados, a maioria das empresas prefere retirar dos custos de aquisições de bens ou de despesas o valor dos créditos de PIS e COFINS. Esse procedimento é melhor do que os outros, desde que seja menos burocrático.

A Receita Federal definiu através do PN nº 347, de 1970, que a forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade, e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável. Inúmeras empresas não escrituram o crédito de ICMS na contabilidade mediante destaque no valor do estoque, fazendo o controle exclusivamente no livro fiscal de ICMS.

O ADI nº 3, de 29-03-07, procurou interpretar o § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, mas a redação é desastrosa. A parte aproveitável diz que o valor dos créditos da contribuição para o PIS e da COFINS, apurados no regime não-cumulativo não constitui hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. O art. 3º dispõe que é vedado o registro dos créditos da contribuição para o PIS e da COFINS em contrapartida à conta de receita. Esse artigo contraria o PN nº 347, de 1970, e o livro de Perguntas e Respostas editado pela Receita Federal.

O art. 3º da Lei nº 10.833/03 elenca os custos e despesas sobre os quais o crédito é calculado. O inciso I é aplicável para as empresas comerciais que compram e revendem as mercadorias. O inciso II é aplicável para as empresas industriais e prestadoras de serviços. Os custos e as despesas dos demais incisos são aplicáveis para as empresas comerciais, industriais e prestadoras de serviços, no que couber.

O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. O PIS e a COFINS incidentes na importação de bens e serviços podem ser deduzidos na forma da Lei nº 10.865, de 2004, e suas alterações posteriores.

O art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que dispõe sobre os créditos de COFINS teve diversas alterações pela Lei nº 12.973, de 2014. O seu § 25 dispõe que no cálculo do crédito poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404 de 1976.

A permissão é estranha porque se o ajuste a valor presente do ativo ocorrer após a compra do bem, sobre o valor do ajuste não teve incidência de COFINS para ter crédito. Essa permissão consta, também, na alteração da legislação de PIS no art. 54 da Lei nº 12.973 de 2014. A base de cálculo do crédito é o valor constante na operação de aquisição dos bens. O ajuste a valor presente diminui o valor do bem em vez de aumentar.

Já o § 28 daquele art. 3º dispõe que no cálculo dos créditos a que se refere os incisos VI e VII do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo. Isso é óbvio porque no valor acrescido pela avaliação não teve incidência de PIS e COFINS.

**Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS.**

O § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, na redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, dispõe que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

A Lei nº 10.865, de 2004, que instituiu PIS e COFINS incidentes na importação de bens e serviços do exterior, no art. 15 dispõe sobre o desconto dos créditos das contribuições pagas na importação com o devido na operação de venda no País. O seu § 1º dispõe que o direito ao crédito aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços. O parágrafo único do art. 16 diz que gera direito aos créditos a importação efetuada com isenção, exceto na hipótese de os produtos serem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

O STF levou mais de trinta anos para entender que a aquisição de insumo isento, NT ou alíquota zero não gera crédito de IPI mas a Receita Federal não aprendeu a lição. No regime não cumulativo de PIS e COFINS, a empresa que vende mercadoria ou matéria-prima isenta das duas contribuições tem o direito de crédito sobre o valor das aquisições. Com isso, se a empresa que adquire insumo com isenção das contribuições tem direito de calcular o crédito sobre as aquisições, desde que a venda seja tributada, o crédito tem natureza de subsídio público.

Se a venda do produto não tem isenção de PIS e COFINS, o legislador entendeu que esse bem não é merecedor de benefício fiscal. Então como justificar que essa mesma empresa vendedora do produto tem direito ao subsídio governamental. Ainda bem que a isenção de PIS e COFINS na importação de bens e serviços e na venda no mercado interno é bastante restrita.

**Compra e venda de mercadorias.** O inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permite calcular o crédito de COFINS em relação aos bens adquiridos para revenda, exceto sobre:

- a) aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária de COFINS;
- b) aquisição de álcool para fins carburantes;
- c) aquisição de mercadorias sujeitas à tributação monofásica ou alíquota concentrada.

O art. 289, § 1º, do RIR/99 dispõe que o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transportes e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação. O seu § 3º dispõe que não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal. Com isso, as despesas incorridas com transportes e seguro compõem o custo de aquisição das mercadorias na determinação da base de cálculo do crédito.

O art. 66, § 3º, da IN nº 247/2002 diz que o IPI incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o custo dos bens, para efeitos de apuração do crédito de PIS.

Com isso, o IPI não recuperável gera o crédito, apesar de o vendedor da mercadoria não ter pago o PIS sobre o valor do IPI, por este ser ônus da empresa adquirente e não compor a receita bruta como dispõe a IN nº 51 de 03-11-78. As Soluções de Consultas nºs 63, 64 e 65 da 10ª RF (DOU de 19-05-03) confirmam que o IPI incidente na aquisição, quando não for recuperável mediante crédito na escrita fiscal do contribuinte, integra o custo do bem para fins de apuração do crédito de PIS. O mesmo tratamento terá que ser dado na apuração do crédito de COFINS.

Quanto ao ICMS, não há dúvida que o crédito é calculado sobre o valor da nota fiscal de compra, sem a dedução do montante de ICMS, ainda que este seja recuperável na escrita fiscal. Isso porque está pacificado, tanto pelos atos normativos da Receita Federal como pelas jurisprudências administrativas e judiciais, que o comprador paga o valor da mercadoria e não o valor do ICMS. Tanto isso é verdade que o valor do ICMS não é excluído na determinação da base de cálculo de PIS e COFINS. A COSIT decidiu que o ICMS, quando embutido no preço constante da nota fiscal de aquisição, integra o valor dos produtos adquiridos para fins de cálculo do crédito da COFINS (Solução de Consulta nº 12 no DOU de 05-10-04).

**Fabricação de produtos destinados à venda.** O inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03 permite calcular o crédito de COFINS sobre os 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. A redação está melhor do que a do crédito de PIS mas a palavra insumo vai gerar muita controvérsia e muitos processos fiscais. A redação para a COFINS é aplicável, também, para o PIS/PASEP (art. 15 da Lei nº 10.833/03).

Qual o significado da palavra insumo. No dicionário Aurélio, insumo significa elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços: máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc., fator de produção. O dicionário Michaelis diz que insumo designa todas as despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento.

Insumo, de acordo com os dicionários, não é somente a matéria-prima e os produtos intermediários que vão compor o produto. A mão-de-obra é insumo, a máquina é insumo. Com isso, as peças de reposição de máquinas e materiais de limpeza da fábrica são insumos que compõem a base de cálculo do crédito de COFINS. O mesmo ocorre com o valor da mão-de-obra terceirizada pago para pessoa jurídica no processo industrial.

A Solução de Consulta nº 15 da 1ª RF (DOU de 17-04-03) diz que a pessoa jurídica não poderá descontar os créditos do PIS/PASEP não-cumulativo apurado com a alíquota de 1,65% sobre os valores relativos a despesas incorridas com água por falta de previsão legal. A solução é correta para as empresas comerciais mas é incorreta para as empresas industriais porque água é insumo, quer componha ou não o produto final. A água é mercadoria que tem incidência de PIS e COFINS. As prestadoras de serviços que utilizam a água como insumo tem, também, direito ao crédito.

A Solução de Consulta nº 107 da 8ª RF (DOU de 16-04-04) diz que não se admite o desconto de créditos calculados em relação ao valor de assistência médica, seguro de vida em grupo, previdência privada, alimentação, material de consumo, segurança, limpeza, etc. por absoluta falta de amparo legal e por não configurarem insumos. No mesmo sentido a Solução de Consulta nº 236 da 8ª RF (DOU de 06-02-04) em relação a cestas básicas e vale-refeição.

A mão-de-obra é insumo e o custo da mão-de-obra não é somente o salário. A alimentação faz parte do custo da mão-de-obra e o fornecedor da alimentação pagou PIS e COFINS. Se a mão-de-obra for terceirizada, a empresa industrial tem crédito sobre o total pago, inclusive sobre a alimentação, seguro de vida, assistência médica e o prestador de serviços tem direito ao crédito sobre alimentação, assistência médica, etc. por serem insumos na prestação de serviços.

Os valores das aquisições de materiais de reposição e dos serviços de conserto e restauração em máquinas e equipamentos utilizados no setor produtivo entram na base de cálculo do crédito (Solução de Consulta nº 6 da 8ª RF no DOU de 10-02-04).

O CARF decidiu que o conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço (ac. 3202-00-226 no DOU de 26-10-11).

**Diferença de ICMS interestadual.** A Receita Federal decidiu que a diferença de ICMS relativa às aquisições interestaduais de máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda, paga no Estado de destino do bem, deve ser contabilizada como custo de aquisição, podendo compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados de PIS e COFINS (Solução de Consulta nº 86 da 10ª RF no DOU de 29-09-10).

A decisão, além de não ter base legal, contraria dispositivo expresso de lei. A diferença de ICMS não é pago pela empresa vendedora do bem mas sim pela adquirente. Esse valor não tem incidência de PIS e COFINS. Com isso, não compõe a base de crédito das contribuições, como determina o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, onde dispõe que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

A decisão citou o art. 8º, § 3º, inciso II da IN nº 404, de 2004, onde dispõe que o ICMS integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços. No caso de ICMS pago pela empresa vendedora do bem, ainda que admita equivocadamente que o ICMS está contido no valor da nota fiscal, o PIS e a COFINS incidiram sobre o valor total, sem exclusão do ICMS. A mesma 10ª RF decidiu corretamente na Solução de Consulta nº 37, de 2012, no DOU de 11-05-12.

Na Solução de Consulta nº 23 da 8ª RF (DOU de 17-02-12) foi decidido que os valores do ICMS substituição tributária, incidentes na aquisição de mercadorias, que foram excluídas da base de cálculo de PIS e COFINS em etapa anterior da cadeia econômica, não podem compor a base de cálculo dos créditos daquelas contribuições na sistemática de incidência não-cumulativa. Esse critério é aplicável na diferença de ICMS interestadual.

**Revenda de produtos sujeitos à incidência monofásica ou alíquota concentrada.** As pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo de PIS e COFINS, produtoras ou fabricantes dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003 (incidência monofásica ou alíquota concentrada), poderão tomar crédito relativos à aquisição daqueles produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação. Os créditos serão calculados pelas alíquotas de PIS e COFINS pagas pelos vendedores (art. 24 da Lei

nº 11.727, de 2008).

**Formação de florestas e de canavial.** O ADI nº 35 (DOU de 03-02-11) diz que as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa de PIS e COFINS é vedado descontar créditos calculados em relação aos encargos de exaustão suportados, por falta de amparo legal.

A decisão resultou de inúmeras soluções de consultas expedidas pela Receita Federal mas não tem base legal. Em algumas atividades industriais, como a usina de álcool e açúcar que planta cana ou fábrica de papel e celulose que planta pinus ou eucalipto, a exaustão é forma de cálculo da apropriação do custo da matéria-prima.

A cana-de-açúcar e o eucalipto podem ter três ou quatro cortes enquanto o pinus acaba com um corte. A fábrica de papel ao plantar eucalipto, os custos da formação são contabilizados no ativo realizável a longo prazo. Em cada corte usa-se a exaustão para calcular a parcela dos custos da formação para imputação como custo da matéria-prima na fabricação do papel ou celulose.

A Receita Federal decidiu que os bens e serviços empregados no cultivo de cana de açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos, não gerando direito a apuração de créditos de PIS e COFINS (Solução de Consulta nº 29 da 3ª RF no DOU de 29-10-12). A decisão é equivocada porque a cana é matéria-prima.

Os gastos na formação do eucalipto que tiveram incidência de PIS e COFINS terão créditos dessas contribuições. Como o eucalipto é matéria prima, aqueles créditos podem ser deduzidos das contribuições devidas sobre as receitas das vendas de papel e celulose.

Na época que existia a correção monetária das demonstrações financeiras, os atos normativos da Receita Federal mandavam, erradamente, classificar as plantações de cana e eucalipto em conta do ativo imobilizado porque geravam receita de correção monetária com incidência do imposto de renda. A intenção era de caráter arrecadatória.

O CARF decidiu pelo ac. nº 3302-00.434/2010 (DOU de 18-01-11) que são passíveis de ressarcimento os créditos de PIS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação de produto exportado. A recorrente é uma fábrica de celulose e nessa questão o recurso voluntário foi provido por unanimidade.

A empresa que produz minério de ferro, ao adquirir jazida contabilizada no ativo realizável a longo prazo da empresa vendedora, tem direito de apropriar os créditos de PIS e COFINS sobre o custo de aquisição por ser matéria-prima, ainda que a utilização do crédito seja calculada com base na exaustão.

Quando a empresa planta árvore que dão frutos como cafezal, laranjal ou produz látex como seringueiras, os custos dos insumos consumidos até a idade de produção são contabilizados no ativo imobilizado sujeito à depreciação.

**Matéria-prima de origem animal ou vegetal.** As pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, classificadas nos capítulos e códigos elencados no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, na redação dada pelo art. 29 da Lei nº 11.051, de 2004, poderão calcular o crédito presumido sobre as aquisições de insumos de pessoa física ou de cooperado pessoa física. Os percentuais para cálculo do crédito presumido estão no § 3º. O art. 15 dessa Lei instituiu, também, o crédito presumido de PIS e COFINS para as empresas industriais,

na aquisição de produtos de origem vegetal de pessoa física ou cooperado pessoa física. O art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004 fixou limite máximo dos dois créditos presumidos

O crédito presumido de PIS e COFINS aplica-se, também, nas aquisições de cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos da NCM elencados (art. 8º, § 1º, I da Lei nº 10.925, de 2004, na redação dada pelo art. 63 da Lei nº 11.196, de 2005).

O art. 32 da Lei nº 11.488, de 2007, deu nova redação ao inciso II do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, fixando o crédito presumido para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23 da TIPI, em 50% do valor das aquisições.

O art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, na redação dada pelo art. 29 da Lei nº 11.051, de 2004, suspendeu a incidência de PIS e COFINS nas vendas de produtos in natura de origem vegetal ou animal, classificados nas posições elencadas no artigo, efetuadas por pessoa jurídica ou cooperativa que exerçam atividades agropecuárias, quando adquiridos por pessoa jurídica tributada com base no lucro real, nos termos e condições estabelecidas pela Receita Federal.

A IN nº 660, de 17-07-06, disciplinou o cálculo e a utilização do crédito presumido na aquisição de insumos decorrentes de produtos agropecuários.

O art. 33 da Lei nº 12.058, de 2009, instituiu o crédito presumido na aquisição de animais vivos de espécie bovina para fabricação de produtos para exportação. O art. 34 daquela Lei instituiu o crédito presumido na aquisição de diversos produtos elencados.

**Aquisições de cooperativas.** O art. 3º da Lei nº 10.833/03 dispõe sobre a apuração do crédito de COFINS em relação aos custos e despesas elencados de forma taxativa e não exemplificativa. Os seus §§ 2º e 3º dispõem que não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física e que o direito ao crédito aplica-se exclusivamente, em relação:

- I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
- II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

A vedação para calcular o crédito sobre pagamentos feitos a pessoas físicas está expressa na lei mas a mesma vedação não está expressa em relação aos bens e serviços adquiridos de sociedades cooperativas. Estas têm personalidade jurídica e assim são consideradas pessoas jurídicas mas as operações com os seus associados não têm natureza de atos comerciais. As cooperativas de produção e as de trabalho terão que ser examinados separadamente.

A cooperativa agropecuária quando recebe a produção do associado não está praticando ato de comércio de compra mas está agindo como mera mandatária. A cooperativa ao fazer a operação de venda do produto para empresa comercial ou industrial não está, também, praticando ato de comércio porque a venda é considerada feita pelo associado e a compra feita pela empresa adquirente. A cooperativa é mera mandatária.

Se o associado for pessoa física, o produto considera-se adquirido de pessoa física e nesse caso o adquirente sendo empresa comercial não tem direito ao crédito sobre as aquisições. Se o adquirente for empresa industrial e a mercadoria estiver elencada no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, sobre as aquisições terá direito ao

crédito presumido previsto nesse artigo.

A lei instituiu o crédito presumido de COFINS para as empresas industriais na aquisição de insumos de origem vegetal ou animal, elencados na lei, de pessoas físicas e cooperativas de produção. O art. 9º da lei nº 11.051, de 2004, limitou o direito ao crédito presumido nas aquisições de cooperados que não poderá ser superior, em cada período de apuração, ao valor de PIS e COFINS devido sobre a receita bruta da venda de produtos derivados daqueles insumos em operações no mercado interno, após efetuadas as deduções previstas no art. 15 da lei nº 10.925, de 2004. O limite não se aplica para as aquisições de pessoas físicas e nem para as operações de exportação.

No caso de cooperativa de trabalho, a situação é idêntica. A indústria ao contratar 100 operários através de cooperativa de trabalho estará contratando com as pessoas físicas porque a cooperativa é mera procuradora. Com isso, o valor pago não compõe a base de cálculo do crédito de COFINS. A questão torna-se discutível porque a Receita Federal insiste em cobrar PIS e COFINS sobre a totalidade dos valores recebidos pelas cooperativas de trabalho. Com isso, a Receita Federal não pode negar o crédito sobre os valores pagos para as cooperativas de trabalho.

**Aquisições de optantes pelo Simples Nacional.** O ADI nº 15, de 26-09-07, dispõe que as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativo de PIS e COFINS, observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, instituído pelo art. 12 da LC nº 123, de 2006.

A Receita Federal expediu o ato normativo porque o art. 23 da LC nº 123, de 2005, dispõe que as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

**Bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços.** O inciso II do art. 3º da lei nº 10.833/03 permite calcular o crédito de COFINS sobre os bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Nas empresas prestadoras de serviços, a abrangência da palavra insumo depende da atividade da empresa, mas a quase totalidade dos dispêndios não deixa de ser insumo. Os gastos com telefone são insumos por serem indispensáveis na prestação de serviços de qualquer atividade. Os gastos com viagens de funcionários da empresa de auditoria são insumos, computáveis na base de cálculo do crédito. Os gastos com computadores são insumos na prestação de serviços.

A Receita Federal, através de atos administrativos e de soluções de consultas e de divergências, vem aumentando as restrições para cálculo dos créditos de PIS e COFINS das prestadoras de serviços. Nessas atividades, a não-cumulatividade é somente no nome.

As Soluções de Consultas expedidas pela Receita Federal, sem base legal, somente admitem créditos na prestação de serviços sobre bens ou serviços adquiridos quando aplicados ou consumidos diretamente no serviço prestado. Com isso, as grandes empresas de auditoria, advocacia, engenharia consultiva etc. não tem créditos sobre a maioria dos custos incorridos.

No DOU de 09-06-08 estão publicadas as Soluções de Divergência nºs 14 a 25 expedidas pela COSIT. Por serem Soluções de Divergência, as várias Regiões Fiscais tiveram entendimentos opostos sobre a mesma questão. Em todas elas a COSIT decidiu pela restrição dos créditos, ou seja, aumento da carga tributária para as empresas.

Entre as restrições estão as vedações para cálculo dos créditos de PIS e COFINS sobre as despesas de alugueis de veículos para transporte de empregados e funcionários, os gastos com passagens, transporte e hospedagem em hotéis feitos com funcionários que tenham de se deslocar até o local da prestação de serviços, os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie, gastos com pedágio pelo uso de rodovias, etc.

O art. 23 da Lei nº 11.051, de 2004, acrescentou os §§ 19 e 20 ao art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dispondo que a empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por pessoa física, transportador autônomo, ou pessoa jurídica transportadora optante pelo SIMPLES, poderá descontar crédito presumido calculado sobre 75% do valor dos pagamentos efetuados por esses serviços.

A Solução de Consulta nº 95 da 8ª RF (DOU de 05-06-03) diz que o valor referente aos serviços de telecomunicação consumida na prestação de serviços não tem direito ao crédito por falta de previsão legal. A decisão não é correta porque os gastos de telecomunicação são insumos na prestação de serviços.

A Solução de Consulta nº 197 da 8ª RF (DOU de 27-08-04) diz que na atividade de prestação de serviços de alimentação, por contrato de franquia empresarial, os valores pagos, pelo franqueado ao franqueador, a título de royalties e taxa de publicidade não são considerados insumos, não podendo ser utilizados para fins de desconto de crédito na apuração da COFINS não-cumulativo, para efeitos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Na atividade comercial de revenda de mercadorias, os valores pagos pela franqueada para a franqueadora não têm crédito de PIS e COFINS no regime não-cumulativo por falta de previsão legal. Na atividade de prestação de serviços, a abrangência da palavra insumo é muito grande. Não há dúvida de que os pagamentos decorrentes de contrato de franquia empresarial são insumos na prestação de serviços que geram direito ao crédito de PIS e COFINS.

A decisão da Receita Federal atinge poucas empresas porque a maioria das que utilizam a franquia empresarial está no SIMPLES ou no lucro presumido. Isso ocorre com as revendas de cosméticos, remédios, etc. e na prestação de serviços de alimentação, cursos de línguas, etc.

**Energia elétrica e térmica consumida.** O inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, na redação dada pelo art. 18 da Lei nº 11.488, de 2007, permite calcular o crédito sobre o valor da energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, ou seja, a totalidade do gasto, sem indagar se foi utilizada na produção de bens, prestação de serviços, administração, vendas etc.

A Solução de Consulta nº 194 da 8ª RF (DOU de 27-08-04) diz que o valor total da energia elétrica consumida, incluindo-se o valor do ICMS, pode ser considerado crédito na apuração do PIS não-cumulativo. Essa decisão é aplicável, também, para a COFINS. A energia elétrica, ainda que seja considerada mercadoria, é questionável a incidência de PIS e COFINS sobre o valor do ICMS. A energia elétrica é diferente de

outras mercadorias porque o ICMS não compõe o valor da mercadoria mas é cobrado a título de imposto.

**Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.** O inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/03 permite calcular o crédito sobre os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, sem indagar se foram utilizados na produção de bens ou serviços ou nas atividades administrativas.

A Solução de Consulta COSIT nº 95 (DOU de 23-04-15), que tem efeito de ato normativo, diz que as despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados, direta ou indiretamente, nas atividades empresariais geram crédito no regime de apuração não cumulativa de PIS e COFINS. Com isso, o aluguel pago para uso administrativo, também, gera créditos.

A dúvida é se na expressão “máquinas e equipamentos” estão compreendidos os automóveis e caminhões. No dicionário Houaiss máquina significa aparelho com mecanismo que transforma ou transmite energia ou movimento. Com isso, automóvel e caminhão não deixam de ser máquinas. As empresas utilizam automóveis das locadoras e as transportadoras de cargas pagam aluguéis de caminhões sem serem arrendamentos mercantis.

No caso das empresas prestadoras de serviços, ainda que na expressão máquinas e equipamentos não estejam incluídos os automóveis, caminhões, ônibus ou tratores, os aluguéis pagos compõem a base de cálculo do crédito porque esses dispêndios são insumos na prestação de serviços.

**Contraprestações de arrendamento mercantil.** O inciso V do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, permite calcular o crédito sobre o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil. Com a mudança da redação, as despesas financeiras de empréstimos e financiamentos não entram na base de cálculo dos créditos. O art. 27 da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe que o Poder Executivo poderá autorizar o crédito sobre despesas financeiras, inclusive para as pagas a domiciliadas no exterior, mas dificilmente a autorização se concretizará.

A Resolução nº 921/2001 do Conselho Federal de Contabilidade diz, no item 10.2.2.1.1., que o valor do bem arrendado integra o imobilizado no ativo permanente, devendo ser identificado como sendo objeto de arrendamento financeiro, em contrapartida ao valor total das contraprestações e do valor residual que deve ser registrado no passivo circulante ou no exigível a longo prazo.

**Depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado.**

O inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, na redação dada pelo art. 43 da Lei nº 11.196, de 2005, permite calcular o crédito sobre os encargos da depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Não integram o valor dos bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado os custos da mão-de-obra paga a pessoa física ou da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS.

Aquela redação impede que as empresas meramente comerciais computem na base de cálculo do crédito os encargos de depreciação de quaisquer bens móveis, inclusive veículos. As empresas industriais só podem calcular o crédito sobre as depreciações de bens utilizados na produção de bens destinados à venda. Com isso, as

depreciações de caminhões utilizados na distribuição de produtos fabricados não entram na base de cálculo do crédito. As empresas prestadoras de serviços podem computar na base de cálculo as depreciações da quase totalidade dos bens do ativo imobilizado porque, direta ou indiretamente, são utilizados na prestação de serviços.

A IN nº 457, de 18-10-04, disciplinou a utilização de créditos de PIS e COFINS sobre a depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. No caso de operação diária em dois ou três turnos de oito horas, a Instrução permite calcular o valor do crédito a ser utilizado pela multiplicação da taxa normal de depreciação fixada para cada bem, respectivamente, por 1,5 e 2,0 na forma do art. 312 do RIR/99. A Instrução não permite calcular o valor da dedução sobre a parcela da depreciação acelerada incentivada.

As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de doze meses, dos créditos de PIS e COFINS nas aquisições, a partir de maio de 2008, de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços (art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008).

Os créditos de PIS e COFINS, incidentes na aquisição no mercado interno ou na importação de bens de capital destinados à produção ou fabricação de produtos elencados, poderão ser descontados integralmente no mês (Lei nº 11.529, de 2007).

Para as pessoas jurídicas estabelecidas nas microrregiões nas áreas das extintas Sudene ou Sudam e que satisfaçam as condições do art. 31 da Lei nº 11.196, de 2005, a utilização dos créditos decorrentes da aquisição de máquinas e equipamentos poderá ser feita em 12 meses.

Aquele benefício foi regulamentado pelo Decreto nº 5.988, de 19-12-06, dispondo que o direito ao desconto dos créditos de PIS e COFINS em doze meses aplica-se às máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados no Decreto nº 5.789, de 25-05-06. A fruição dos benefícios fica condicionada à fruição do benefício de que trata o art. 1º da MP nº 2.199-14, de 2001.

**Veículos automotores do ativo imobilizado.** O ADI nº 4, de 20-04-15, definiu que a opção de apurar os créditos à taxa de 1/48 sobre o valor de aquisição não se aplica aos veículos automotores por falta de previsão legal. Em relação aos veículos utilizados para locação a terceiros ou para prestação de serviços, admite-se a apuração de créditos tão somente com base na depreciação mensal. Em relação a outros veículos não têm direito a créditos.

**Alienação de bens do Ativo Imobilizado.** A Solução de Consulta nº 40 da 9ª RF (DOU de 04-04-13) diz que no regime não cumulativo de PIS e COFINS, pode ser descontado crédito em relação a bens incorporados ao ativo imobilizado em decorrência de integralização de capital social e no valor ainda não descontado pela pessoa jurídica que transferiu o bem.

A decisão não tem base legal. O caso não se trata de incorporação de pessoa jurídica que sucede nos direitos e obrigações. Pela decisão, a empresa que compra bem do ativo imobilizado de outra pessoa jurídica, também, sucederia no direito de utilizar os créditos ainda não utilizados pela alienante do bem. Isso porque na integralização de capital com bens ocorre alienação como na operação de compra e venda.

**Máquinas e equipamentos adquiridos ou recebidos a partir de 03-08-11.** O art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, na redação dada pelo art. 4º da Lei nº 12.546, de

2011, permite utilizar os créditos de PIS e COFINS em prazos decrescentes conforme a data de aquisição do bem. Para as aquisições ocorridas em agosto de 2011 o prazo é de onze meses, enquanto para as aquisições a partir de julho de 2012 a utilização integral é imediata.

**Créditos sobre bens não ativáveis.** Alguns bens adquiridos que têm natureza de bem do ativo imobilizado são escriturados diretamente como custos de produção de bens ou da prestação de serviços, com base em autorização da legislação. Isso ocorre com os bens com custo unitário não superior a R\$ 1.200,00 ou com prazo de vida útil não superior a um ano na forma do art. 301 do RIR/99.

A legislação permite, em alguns casos, escriturar diretamente como custo a aquisição de bens do ativo imobilizado de valor superior a R\$ 326,61 e prazo de vida útil superior a um ano. Isso ocorre na aquisição de guarnições de cama, mesa e banho e a louça, utilizados por empresas que exploram serviços de hotelaria, restaurantes e atividades similares (IN nº 122 de 30-11-89) e na aquisição de formas para calçados, facas e matrizes (moldes para confecção de calçados) efetuada pela indústria calçadista (IN nº 104 de 29-07-87).

Na interpretação literal do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, os créditos de PIS e COFINS são concedidos somente através da depreciação dos bens escriturados no ativo imobilizado. No entanto, diversas Regiões Fiscais da Receita Federal têm decidido nas Soluções de Consultas que geram direito à apuração de créditos as aquisições de partes e peças de reposição de bens do ativo imobilizado escrituradas diretamente como custos.

Se as partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado, destinados à produção de bens para venda, escriturados diretamente aos custos, geram direito aos créditos de PIS e COFINS, os bens adquiridos destinados ao ativo imobilizado na produção de bens para venda ou na prestação de serviços, não ativados com base na legislação do imposto de renda, também, geram créditos de PIS e COFINS.

Algumas empresas com atividades de hotelaria e de fabricação de calçados têm dúvidas quanto ao direito aos créditos nas aquisições, respectivamente, de guarnições de cama, mesa e banho e as louças ou de facas, formas e moldes para calçados. Não há dúvida que essas aquisições geram créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.

Tratando-se de partes e peças de reposição em máquinas e equipamentos industriais, qualquer que seja o seu valor de aquisição poderão ser computadas diretamente como custo de produção, desde que a substituição não aumente a vida útil em mais de um ano. Assim, ao fazer a substituição de partes de máquina industrial ao custo de R\$ 100.000,00, se não houver aumento da vida útil do bem, aquele valor poderá ser lançado diretamente ao custo de produção, com direito aos créditos de PIS e COFINS.

**Depreciação ou amortização de edificações e benfeitorias em imóveis.** O inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.833/03 permite calcular crédito sobre as depreciações de edificações e benfeitorias em imóveis próprios e amortizações de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, utilizados nas atividades da empresa. A base de cálculo do crédito será a depreciação e amortização da quase totalidade dos imóveis, sejam os utilizados na produção industrial, comercial ou na prestação de serviços, inclusive os utilizados pelo setor administrativo ou lazer dos funcionários.

A depreciação ou amortização do custo correspondente a mão-de-obra paga para pessoa física não compõe a base de cálculo do crédito. Com isso, a apuração do crédito torna-se quase impossível. Quando o imóvel é de propriedade de sócio da empresa, o custo da edificação ou da benfeitoria não é amortizável porque o proprietário terá que ressarcir os gastos, sob pena de incidir em distribuição disfarçada de lucros.

Inúmeros contribuintes indagavam se a depreciação do valor da reavaliação de imóveis, máquinas e equipamentos compõe a base de cálculo do crédito. A resposta é negativa porque o valor da reavaliação não decorreu de aquisição na forma da lei. Esse valor surgiu por mero lançamento contábil e que a depreciação será anulada com a realização da reserva de reavaliação. O § 2º do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, veio dispor que o direito ao crédito não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

**Depreciação de edificações utilizadas na produção de bens ou serviços.** O art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007, permite utilizar, em 24 meses, os créditos de PIS e COFINS calculados sobre edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

O crédito será calculado somente sobre o custo de aquisição da edificação que teve incidência das contribuições. Com isso não terá crédito as edificações adquiridas de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas escrituradas no ativo permanente. No caso de construção da edificação os custos que não tiveram a incidência das contribuições não poderão ser computados na base de cálculo dos créditos, como ocorre com a mão-de-obra paga para pessoas físicas.

**Mercadoria ou produto recebido em devolução.** O inciso VIII do art. 3º da Lei nº 10.833/03 permite calcular o crédito sobre bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento e tributada conforme a Lei.

No caso de devolução de vendas efetuadas em períodos anteriores, o crédito calculado mediante a aplicação da alíquota incidente na venda será apropriada no mês do recebimento da devolução (art. 15 da Lei nº 11.727, de 2008).

As receitas das mercadorias devolvidas no próprio mês das vendas são excluídas na apuração da base de cálculo da contribuição como venda cancelada e por essa razão o valor da devolução não compõe a base de cálculo do crédito. A lei silencia quanto à nota fiscal de serviço cancelada. O fato ocorre em diversas atividades como nas empresas prestadoras de serviços médicos para planos de saúde e empreitadas com órgãos públicos.

**Armazenagem e frete.** O inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 permite calcular o crédito sobre as despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda das empresas comerciais e industriais quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Dos valores apurados de PIS e COFINS não-cumulativas poderão ser descontados créditos destas contribuições calculadas sobre os valores das despesas incorridas com fretes, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, nas operações de vendas efetuadas a partir de 01-02-2004, desde que o ônus tenha sido suportado pela vendedora. Os valores gastos com seguros nas operações de vendas de produtos ou mercadorias não gera direito a crédito (ADI nº 2 de 17-02-05)

A Solução de Divergência nº 11 da COSIT (DOU de 05-10-07) diz que por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação

de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País para realização de transferência de mercadorias (Produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins e de PIS devidos. Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Cofins e de PIS devidos.

A decisão não tem base legal porque o frete pago para transportar produto acabado de fábrica para a filial ou depósito da mesma pessoa jurídica representa frete na operação de venda de que trata o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Se, por exemplo, a empresa paga frete para transportar televisor da fábrica de Manaus para filial em São Paulo, o frete compõe a base de cálculo do crédito de PIS e COFINS. Se a fábrica de Manaus transferir o produto para armazém geral em São Paulo, a venda posterior é considerada efetuada por Manaus. A lei diz armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda que é mais abrangente do que frete de venda. O frete pago para transferência de mercadorias de depósito central para as lojas de vendas abrange o conceito de frete na operação de venda.

A Solução de Consulta nº 90 da 9ª Região Fiscal (DOU de 07-05-08) diz que o frete relativo à transferência de produtos da unidade produtora para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica situado fisicamente nas instalações do cliente e que faça parte de um sistema de industrialização e comercialização de fornecimento sincronizado, é considerado frete na operação de venda e, em consequência, é passível de creditamento na sistemática não-cumulativa de PIS e COFINS.

O sistema just in time é muito utilizado nas montadoras de veículos onde as empresas fabricantes de auto-peças possuem um estabelecimento depósito no terreno das montadoras. Os produtos são fornecidos na medida da utilização pelas montadoras, ocasião em que as vendas são consideradas efetuadas. A situação não difere das outras transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

As grandes empresas comerciais com várias lojas e tendo como objeto a venda de materiais de construção, eletrodomésticos, móveis etc. adotam o sistema de centro de distribuição. As lojas efetuam as vendas de mercadorias mas as notas fiscais são emitidas pelos depósitos que entregam as mercadorias diretamente aos compradores através de transportadoras tercerizadas. Neste caso, não há dúvida de que as empresas comerciais tem direito ao crédito de PIS e COFINS.

O STJ, por maioria, entendeu haver direito ao crédito sobre o valor do frete quando o veículo é transportado da fábrica para a concessionária com o propósito de posterior venda ao consumidor, ou seja, a lei é aplicável ao frete de veículos já vendidos ou não (REsp 1.215.773-RS julgado em 22-08-12).

**Fretes internacionais.** A Solução de Consulta nº 92 da 9ª RF (DOU de 06-04-10) diz que as despesas com fretes internacionais incorridas na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, permitem a apuração de créditos de PIS e COFINS, desde que observados todos os requisitos normativos legais. Idem Solução de Consulta nº 148 da 9ª RF no DOU de 02-07-10.

A decisão contraria o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, onde dispõe que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. O frete internacional está isento de PIS e COFINS na forma do art. 14 e seu § 1º da MP nº 2.158-35, de 2001.

O CARF incorreu no mesmo equívoco, no ac. nº 3301-00.626/2010 no DOU de 28-03-11, ao decidir que os valores de fretes internacionais contratados para o transporte até o destinatário final de mercadorias vendidas para cliente no mercado externo tem direito aos créditos de PIS e COFINS, quando prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, desde que o ônus seja do vendedor.

A Solução de Divergência COSIT nº 3 (DOU de 24-01-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que não geram direito a crédito de PIS e COFINS os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil. A decisão tem base legal.

**Vale-transporte, vale-refeição, vale-alimentação, fardamento e uniforme.** O inciso X do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, introduzido pela Lei nº 11.898, de 2009, permite calcular o crédito sobre aqueles fornecimentos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

A alteração feita pela Lei nº 11.898, de 2009, decorreu de lobby mas é absurda por beneficiar algumas atividades, contrariando o inciso II do art. 150 da Constituição. A atividade de vigilância e segurança não foi beneficiada. Aqueles custos incorridos em relação à mão-de-obra industrial ou na prestação de serviços deveriam ter direito ao crédito, qualquer que seja o ramo da atividade empresarial por serem insumos. A negação do crédito torna o regime não-cumulativo em semi não-cumulativo.

A Solução de Consulta COSIT nº 219 (DOU de 21-08-14), que tem efeito de ato normativo, decidiu que os dispêndios com vale-transporte, vale-refeição, vale-alimentação, fardamento e uniforme relativos à mão-de-obra empregada nas atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, tem direito de crédito de PIS e COFINS, não cabendo o direito de crédito para outras atividades.

**Remessas de mercadorias pelo correio.** A Solução de Consulta COSIT nº 43 (DOU de 19-01-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que os serviços de transporte e entrega de mercadorias prestados pela empresa Brasileira de Correios podem ser considerados frete para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS. A decisão exclui o valor de seguro da mercadoria ou remessa de documentos.

**Empresas transportadoras de cargas.** O art. 23 da Lei nº 11.051, de 2004, instituiu o crédito presumido de PIS e COFINS para as pessoas jurídicas com atividade de transporte rodoviário de cargas, sujeitas ao regime não-cumulativo das contribuições, que subcontratarem pessoa física, transportador autônomo, para o transporte de cargas. O crédito presumido corresponderá ao resultado da aplicação de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS sobre 75% do valor pago na subcontratação. Aquele artigo reduziu o crédito de PIS e COFINS das empresas transportadoras de cargas quando subcontratar pessoa jurídica de transporte rodoviário de carga optante pelo SIMPLES. O crédito ficará limitado a 75% das alíquotas de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS.

**Incorporação ou loteamento de imóveis.** O art. 4º da Lei nº 10.833/03 discipli-

nou a apuração do crédito de COFINS das pessoas jurídicas que têm por atividade a compra e venda de imóveis, o loteamento de terrenos e a incorporação imobiliária. O crédito correspondente aos custos vinculados à unidade imobiliária somente poderá ser utilizado a partir da efetivação da venda e na proporção da receita recebida.

O crédito poderá ser calculado sobre o custo orçado para conclusão da obra, ajustado pela exclusão dos valores a serem pagos a pessoa física, encargos trabalhistas, sociais e previdenciários e de bens e serviços adquiridos de pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior. Se o custo realizado for inferior ao custo orçado, em mais de 15%, a COFINS incidente sobre a diferença será considerada postergada, sujeita aos acréscimos legais.

A IN nº 458, de 18-10-04, com 21 artigos, disciplinou a incidência não-cumulativa de PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes das atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda.

**Incorporação, fusão ou cisão de pessoa jurídica.** O art. 30 da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe que considera-se aquisição, para fins do desconto do crédito previsto nos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, a versão de bens e direitos neles referidos, em decorrência de fusão, incorporação e cisão de pessoa jurídica domiciliada no País.

Aquele dispositivo legal é absurdo porque na incorporação não há incidência de PIS e COFINS sobre os estoques de mercadorias, produtos, matérias-primas, etc., transferidos da incorporada para a incorporadora. O § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Com exceção das vedações previstas em leis específicas, como a impossibilidade de compensar os prejuízos fiscais da incorporada, tanto na legislação fiscal como na societária, na operação de incorporação a incorporadora sucede nos direitos e obrigações da incorporada.

A incorporadora sucede no direito de utilizar os créditos de PIS e COFINS constantes do ativo da incorporadora, na data da operação, decorrentes de aquisição de mercadorias para revenda ou de insumos, assim como, sobre as depreciações futuras de máquinas e equipamentos transferidos na incorporação. A redação do art. 30 da Lei nº 10.865, de 2004, é tão infeliz que as incorporadoras vão calcular os créditos sobre o valor das mercadorias e insumos transferidos na incorporação.

**Empresas sujeitas a dois regimes.** O § 7º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. Essa hipótese ocorre com as empresas que tiverem receitas elencadas nos incisos VII a XXIV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

A apuração da base de cálculo do crédito, observadas as normas a serem editadas pela Receita Federal, será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

- I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou
- II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns

a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

As empresas devem utilizar o método do inciso II por ser mais simples e não causar divergência com a Receita Federal. Por esse método calcula-se todos os créditos permitidos no regime não cumulativo, tais como insumos utilizados na produção, mercadorias adquiridas, aluguéis de prédios e máquinas, energia elétrica, frete na operação de venda etc. etc., como se não tivesse receita do regime cumulativo.

Apura-se o valor da receita bruta da venda de bens sujeitos ao regime não cumulativo e o percentual que este representar sobre o valor total da receita bruta (não cumulativo e cumulativo). Se o percentual da receita do regime não cumulativo for de 70% da receita total, 70% dos créditos de PIS e COFINS apurados são utilizáveis no pagamento dessas contribuições.

Entende-se por receita bruta a receita da venda de bens e prestação de serviços que constituem o objeto da empresa. Assim, as receitas financeiras não entram na base de cálculo da proporcionalidade.

As receitas com a revenda de produtos de incidência monofásica ou alíquota concentrada, tributadas à alíquota zero, serão consideradas como receitas do regime não cumulativo para cálculo da proporcionalidade (Solução de Consulta nº 174 da 8ª RF no DOU de 26-07-12).

**Revenda de bens sujeitos à incidência concentrada.** A incidência de PIS e COFINS sobre a receita da venda de inúmeros bens está concentrada nas empresas fabricantes ou importadoras como ocorre com combustíveis carburantes, produtos farmacêuticos e de perfumaria, cervejas, veículos e peças etc.

As empresas revendedoras de bens sujeitos à alíquota concentrada de PIS e COFINS na fabricante ou importadora não têm direito ao crédito sobre os bens adquiridos, ainda que tributadas pelo lucro real. Essa vedação está expressa literalmente no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. A vedação não se aplica aos créditos sobre despesa e encargos elencados a partir do inciso III do art. 3º daquela lei.

A Solução de Consulta COSIT nº 218 (DOU de 18-08-14), que tem efeito de ato normativo, decidiu que a pessoa jurídica no regime não cumulativo de PIS e COFINS não tem direito aos créditos na compra de produtos sujeitos à tributação monofásica para revenda, mas é permitido o desconto de créditos dos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.637 de 2002.

**Arrendamento mercantil não da Lei 6.099.** O art. 57 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que o valor da contraprestação de arrendamento mercantil compõe a base de cálculo de PIS e COFINS da pessoa jurídica arrendadora. Este poderá descontar créditos calculados sobre o valor do custo de aquisição ou construção dos bens arrendados proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

**Bens usados importados para ativo imobilizado.** O ADI nº 13, de 29-10-14, decidiu que é vedada a apuração de créditos de PIS e COFINS em relação aos bens usados importados para ativo imobilizado. A decisão não tem base legal porque na importação de bens usados tem incidência de PIS e COFINS Importação.

**Pis e Cofins pagos na importação.** A Solução de Consulta COSIT nº 308 ) DOU de 10-11-14), que tem efeito de ato normativo, decidiu que a revenda de bens com redução a zero da alíquota de Pis e Cofins não impede a manutenção dos créditos

das referidas contribuições pagas na sua importação, conforme art. 17 da Lei nº 11.033 de 2004. Aquele artigo diz vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência. Aquele crédito pode ser compensado com débito de outros tributos ou ser ressarcido em dinheiro.

## **CUSTOS E DESPESAS QUE NÃO GERAM CRÉDITO**

Quando a empresa vendedora de bens não estiver sujeita ao pagamento de PIS e COFINS, em razão de isenção, suspensão ou alíquota zero, a empresa adquirente não tem direito aos créditos. Além disso, a Receita Federal tem restringido créditos sobre custos e despesas.

**Taxas de administração de cartões.** O ADI nº 36 (DOU de 18-02-2011) diz que o pagamento de taxas de administração de cartões de créditos ou débito não gera direito de crédito de PIS e COFINS por ausência de previsão legal.

**Aquisição de máquinas e equipamentos usados.** A IN nº 457, de 18-10-04, que disciplinou a utilização de créditos calculados sobre a depreciação de bens do ativo imobilizado dispõe que fica vedada a utilização de créditos na hipótese de aquisição de bens usados.

Com base naquela Instrução, a Solução de Consulta nº 275 da 8ª RF (DOU de 15-09-10) decidiu que é vedada a utilização de créditos de PIS e COFINS Importação calculados sobre a depreciação de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, na hipótese desses bens, adquiridos no exterior e importados, serem usados.

A decisão não tem base legal porque na importação de bens usados tem incidência de PIS e COFINS e a lei não faz restrição ao uso do crédito se o bem adquirido é novo ou usado. A Instrução não é base legal.

Na aquisição no mercado interno, se a empresa vendedora é comerciante de máquinas e equipamentos usados, há incidência de PIS e COFINS e com isso a compradora tem direito aos créditos. Não há crédito se o bem adquirido era do ativo imobilizado.

**Gastos com desembaraço aduaneiro.** O ADI nº 4 (DOU de 27-06-12) dispõe que os gastos com desembaraço aduaneiro na importação de mercadorias não geram direito ao desconto de créditos para PIS e COFINS, por falta de amparo legal. A decisão é ilegal porque a empresa que faz o desembaraço aduaneiro paga as duas contribuições e esses gastos compõem o custo da mercadoria.

**Agências de publicidade.** A COSIT decidiu, na Solução de Consulta nº 5 (DOU de 28-09-07), o seguinte: impossibilidade de utilização de créditos relativos aos serviços de publicidade, propaganda e divulgação de material publicitário, bem como aos serviços de dublagem, legendagem e copiagem, com o objetivo de descontá-los das contribuições de PIS e COFINS.

Os gastos com publicidade, propaganda e divulgação de material publicitário são despesas operacionais de vendas, não tendo direito aos créditos das duas contribuições. Os gastos com serviços de dublagem, legendagem e copiagem são custos de produção dos serviços a serem prestados ou vendidos. Por tratarem-se de insumos, tais gastos compõem a base de cálculo dos créditos, exceto se foram reembolsados e estes não foram considerados como receitas.

## ALÍQUOTAS PARA CRÉDITOS

O art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permite calcular os créditos, respectivamente, de PIS e COFINS sobre diversos gastos efetuados pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo. A regra geral para determinar o montante dos créditos é mediante aplicação da alíquota de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS mas há muitas exceções, algumas das quais vão a seguir.

§ 15 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003: crédito na aquisição de papel imune destinado à impressão de periódicos.

§ 17 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003: crédito na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, em projeto aprovado pela SUFRAMA.

§ 18 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003: crédito na devolução dos produtos com incidência monofásica mediante aplicação das alíquotas que incidiram na venda.

§ 19 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003: empresa de transporte rodoviário de carga que subcontratar pessoa física ou empresa transportadora no Simples tem crédito presumido de 75% da alíquota normal (1,65% de PIS e 7,6% de COFINS).

Art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008: pessoa jurídica produtora ou fabricante dos produtos com incidência monofásica que adquirir aqueles produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante para revenda tem crédito mediante aplicação de alíquotas pagas pela empresa vendedora.

Diversas leis: crédito presumido na aquisição de matéria-prima de origem animal ou vegetal.

## ESTORNO DE CRÉDITO

O § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.

Quando o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que a pessoa jurídica poderá calcular crédito em relação a bens adquiridos para revenda, a condição é que o bem gere receita de venda. Se o bem foi posteriormente devolvido ou consumido, o crédito terá que ser estornado porque a condição da revenda não foi cumprida.

Algumas empresas alegam que nos casos de bens adquiridos e posteriormente devolvidos não há necessidade de estornar os créditos de PIS e COFINS por não estar expressamente previsto na lei como ocorre com os bens vendidos e posteriormente recebidos em devolução de que trata o art. 3º, VIII, da Lei nº 10.833, de 2005. Esse entendimento não tem amparo legal. O mesmo ocorre com os materiais adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, ou seja, se o produto fabricado foi consumido, o estorno do crédito é obrigatório.

A Solução de Consulta nº 11 da 7ª RF (DOU de 12-03-02) diz que o valor recebido a título de indenização de seguro pela perda ou sinistro de bens do Ativo Permanente ou Circulante integra a base de cálculo de PIS e COFINS. A partir da lei que manda

estornar o crédito não tem base legal a cobrança de PIS e COFINS sobre o valor da indenização recebida.

As indústrias de bens duráveis como automóveis, televisores, geladeiras, etc. dão garantia de fabricação por um determinado período. As peças utilizadas na substituição, nesse período, não geram receitas mas os créditos não precisam ser estornados porque o fato não se enquadra naquele § 13.

## UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO

O valor do crédito da COFINS calculado na forma do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, poderá ser descontado do valor da contribuição devido no mês. O crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser descontado nos meses subseqüentes pelo valor original, isto é, não tem incidência de juros pela taxa SELIC. As mesmas regras de utilização do crédito de COFINS são aplicáveis para o PIS. A compensação do saldo credor com outros tributos só é permitida em casos específicos .

Os créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, venda para empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação ou receita da prestação de serviços para residentes no exterior, que não puderem ser utilizados na dedução do valor da contribuição a recolher, decorrentes das demais operações no mercado interno, poderão ser compensados com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, observada a legislação específica de compensação. Se até o final de cada trimestre do ano-calendário não for possível utilizar o crédito, a pessoa jurídica poderá solicitar ressarcimento em dinheiro (art. 6º da lei nº 10.833, de 2003).

O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, dispõe que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS e COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Assim, a indústria que vende produtos sem incidência da contribuição não perde o direito de calcular o crédito sobre os insumos adquiridos.

Ocorrendo a hipótese daquele art. 17, o saldo credor de PIS e COFINS, apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita das vendas sem incidência da contribuição, poderá ser compensado com débitos próprios da pessoa jurídica relativos a outros tributos ou contribuições, na forma do art. 16 da Lei nº 11.116 de 18-05-05.

O valor do crédito presumido de PIS e COFINS, calculado sobre aquisição de produtos de origem animal ou vegetal de que tratam os arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, não pode ser objeto de compensação ou ressarcimento, podendo somente ser deduzido do saldo devedor da respectiva contribuição (ADI nº 15 de 22-12-05).

Os arts. 21 e 22 da IN nº 460, de 2004, alterados pela IN nº 563, de 2005, disciplinaram a compensação ou o ressarcimento dos créditos de PIS e COFINS nos casos permitidos. Fora dos casos elencados, o saldo credor da contribuição só poderá ser utilizado para deduzir o valor da respectiva contribuição devida sobre as receitas auferidas, não sendo permitida a compensação com outros tributos.

**Prazo de utilização do crédito.** O crédito de COFINS devidamente constituído na contabilidade ou no DACON não tem prazo prescricional para sua utilização como dedução da contribuição devida. Com exceção dos créditos decorrentes de exportação ou saída sem a incidência, os demais créditos não são passíveis de ressarcimento ou

compensação com outros tributos. Com isso não há que falar em prazo de prescrição quinzenal do CTN.

A 10ª RF decidiu que os créditos de PIS e COFINS apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não aproveitados em determinado mês podem ser aproveitados nos meses subsequentes, devendo ser observado como termo de início para contagem do prazo prescricional de cinco anos o primeiro dia do mês seguinte ao da apuração. A decisão não tem base legal e é absurda.

A Solução de Divergência COSIT nº 21 (DOU de 22-08-11) diz, na ementa, que os créditos de PIS e COFINS estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932, ou seja, em cinco anos contados do primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração. Diz ainda que tais créditos têm natureza complexiva e aperfeiçoam-se no último dia do mês da apuração.

A decisão é infeliz porque cada tributarista tem sua interpretação. A Receita Federal precisa expedir ato normativo sobre a prescrição dos créditos fazendo três distinções:

- I - créditos de PIS e COFINS restituíveis ou compensáveis com outros tributos;
- II - créditos não restituíveis ou não compensáveis com outros tributos;
- III - créditos apurados extemporaneamente.

Tratando-se de créditos de PIS e COFINS restituíveis ou compensáveis com outros tributos, como ocorre com os apurados na produção de bens exportados ou vendas sem incidência das contribuições, é razoável entender que prescrevem em cinco anos na forma do art. 168 do CTN. Com esse entendimento passa a ser cabível juros Selic a partir da data do pedido de restituição.

Antes de decorrer o prazo de cinco anos a contar do mês do período de apuração do crédito é aconselhável fazer o pedido de restituição para evitar a prescrição. Se o crédito é restituível em dinheiro, não tem base legal entender que após cinco anos somente pode ser deduzido do débito da respectiva contribuição, não havendo prazo prescricional.

Os créditos não restituíveis em dinheiro ou não compensáveis com débitos de outros tributos, como ocorre com a maioria dos créditos de PIS e COFINS, desde que escriturados ou informados no DAFON, não têm prazo prescricional. O § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-los nos meses subsequentes. Para ter prazo prescricional teria que ter lei expressa.

São ilegais os créditos de PIS e COFINS constituídos após cinco anos contados do período de apuração. O fisco tem cinco anos, na forma dos arts. 150 e 173 do CTN, para alterar o valor dos créditos de PIS e COFINS para cobrar a diferença. Com isso, o contribuinte também não tem direito de alterar a base de cálculo ou valor do crédito de PIS e COFINS do período em que o fisco não pode fazer a contestação. O caso não é de prescrição mas trata-se de decadência que vale para o fisco e para o contribuinte em igual prazo.

Está pacificada na jurisprudência administrativa de que a empresa não pode aumentar o prejuízo fiscal de período de apuração já decaído de fisco rever o lançamento. A regra vale para os dois lados.

A decisão da COSIT é infeliz porque o art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932, não é aplicável em nenhuma das três hipóteses de créditos de PIS e COFINS. A decisão

diz que os fatos geradores dos direitos creditórios têm natureza complexiva e aperfeiçoam-se no último dia do mês da apuração. Puro engano.

Cada aquisição de matéria-prima ou mercadoria ou cada pagamento de aluguel de prédio ou máquina gera crédito de PIS e COFINS definitivo, não modificável com fato posterior. O período de apuração ser quinquenal ou mensal não transforma em natureza complexiva. A apuração do lucro real é complexiva porque cada fato ocorrido, receita, custo ou despesa, altera o lucro e a apuração definitiva ocorre somente no final do período base.

Em 1982 a Receita Federal fez a consolidação das leis editadas até 1975 e considerou o Decreto nº 20.910, de 1932, inaplicável naquela data para os efeitos tributários, certamente, em razão do CTN.

A Solução de Consulta nº 195 da 9ª RF (DOU de 05-10-11) diz que na eventualidade de se apurar extemporaneamente créditos decorrentes das sistemáticas de não cumulatividade de PIS e COFINS, deverão ser retificados os respectivos Dacon, respeitado o prazo extintivo de cinco anos.

**Prazo decadencial para contabilização do crédito.** Na compra de máquina industrial depreciável em dez anos, não há definição se o prazo decadencial de cinco anos é contado da data da nota fiscal de compra ou da data de cada utilização mensal do crédito com base na depreciação.

Se a contagem do prazo decadencial tivesse início na data da compra, a contabilização extemporânea do crédito no sexto ano seria ilegal. Se o prazo decadencial tivesse início na data de cada utilização, no sexto ano a empresa perderia o crédito de um ano mas a Receita Federal estaria impedida de examinar se a compra da máquina tinha direito ao crédito, em razão do prazo decadencial de cinco anos.

A sugestão para as empresas é sempre contabilizar os créditos na data da compra da máquina, seja para utilizar os créditos com base nas depreciações ou em prazo menor concedido pelas leis de incentivos fiscais. A falta de contabilização leva à depreciação a maior da máquina.

**Ressarcimento de créditos vinculados à exportação.** A Portaria nº 348, de 2010, alterada pelas Port. nºs 594, de 2010, e 260, de 2011, instituiu procedimento especial de ressarcimento de créditos de PIS e COFINS vinculados à exportação.

**Ressarcimento de créditos para beneficiários do REPORTE.** A Portaria nº 7, de 14-01-11, alterada pela Port nº 371, de 2011, instituiu procedimento especial de PIS e COFINS para as beneficiárias do REPORTE.

## JUROS SELIC SOBRE OS CRÉDITOS DE PIS E COFINS

Os créditos de PIS e COFINS são deduzidos do valor das duas contribuições devidas sobre as receitas pelo valor original, isto é, sem a incidência de juros à Taxa Selic. Nos casos em que os créditos podem ser ressarcidos em dinheiro, como ocorre com os créditos decorrentes de exportação ou venda no mercado interno sem a incidência de PIS e COFINS, a partir da data em que for requerido o ressarcimento, é cabível a incidência de juros à Taxa Selic, apesar da negativa da Receita Federal. O crédito passou a ser passivo exigível da Fazenda Nacional.

O art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, instituiu o crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e COFINS incidentes sobre as aquisições de insumos utilizados na

produção de mercadorias exportadas. O extinto 2º C.C. decidiu reiteradamente que aplica-se a taxa Selic sobre os ressarcimentos daqueles créditos. Vide os ac. nºs. 201-75.599/2001 no DOU de 21-11-02, 201-75.392/2001 no DOU de 19-12-02, 201-74.323/2002 e 201-74.325/2002 no DOU de 25-06-03.

O CARF tem decidido, pelo voto de qualidade, que por falta de previsão legal, é incabível a incidência da taxa Selic no ressarcimento de crédito de PIS vinculado a receita de exportação (ac. nº 3302-00.434/2010 no DOU de 18-01-11). Idem no ressarcimento de IPI (ac. nº 3301-00.660/2010 no DOU de 18-01-11).

## RECEITAS FINANCEIRAS

O Decreto nº 5.442, de 09-05-05, expedido com base no art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865, de 2004, e em substituição ao Decreto nº 5.164, de 2004, reduziu, a zero, as alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das duas contribuições, ainda que a não-cumulatividade não seja total das receitas. A alíquota zero não se aplica aos juros sobre o capital próprio.

O STJ decidiu que após a edição da EC nº 20, de 1998, possibilitou-se a inclusão da totalidade das receitas - incluindo os juros sobre o capital próprio - como base de cálculo do PIS, circunstância materializada com a edição das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833 de 2003 (REsp 1.104.184 - RS).

As variações monetárias ativas em função da taxa cambial ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual são consideradas, para efeitos da legislação de PIS e COFINS, como receitas financeiras (art. 9º da Lei nº 9.718, de 1998).

A carga tributária sobre as receitas financeiras das empresas sujeitas ao regime não-cumulativo das contribuições chegou a nível insuportável com o aumento das alíquotas de PIS para 1,65% e de COFINS para 7,6%. Se a empresa estiver sujeita ao adicional do imposto de renda, a carga tributária seria de 25% de IRPJ, 9% de CSLL, 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS, totalizando 43,25% sobre o rendimento nominal. Com a inflação atual, após a dedução dos tributos, o rendimento real ficaria negativo.

Essas reduções de alíquotas de PIS e COFINS não são contestadas pelos contribuintes por serem beneficiários, apesar da flagrante inconstitucionalidade porque a vigente Constituição não permite a delegação de competências do Poder Legislativo para o Poder Executivo. As alterações de alíquotas pelo Poder Executivo somente podem ser feitas naqueles tributos elencados na Constituição.

**Revogação da alíquota zero.** A partir de 01-07-15, o Decreto nº 8.426, de 01-04-15, restabeleceu as alíquotas de 0,65% de PIS e de 4% de COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive para as decorrentes de operações de **hedge**, auferidas pelas empresas no regime não-cumulativa, ainda que parcial. As alíquotas de 1,65% de PIS e de 7,6% de COFINS continuam aplicáveis para as receitas de juros sobre o capital próprio.

O Decreto nº 8.451, de 19-05-15, introduziu alteração dispondo que ficam mantidas em zero as alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações cambiais, de:

- I - operações de exportação de bens e serviços para o exterior; e
- II - obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos.

Ficam mantidas em zero as alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de operações de cobertura (hedge) realizadas na forma do Decreto.

**Receitas financeiras do regime cumulativo.** As pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido estão enquadradas no regime cumulativo de PIS e COFINS da Lei nº 9.718, de 1998.

No dia 09-11-05, o Pleno do STF, julgando dois Recursos Extraordinários, considerou inconstitucional a ampliação da base de cálculo das duas contribuições contida no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998. O art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009, revogou aquele parágrafo. Com isso, as empresas tributadas pelo lucro presumido não precisam incluir as receitas financeiras na base de cálculo de PIS e COFINS.

## ITAIPU BINACIONAL

São isentas de PIS e COFINS das Leis nºs 10.637, de 2002, 10.833, de 2003, e 10.865, de 2004, as receitas decorrentes da venda de energia elétrica pela Itaipu Binacional (art. 14 da Lei nº 10.925 de 2004).

O art. 44 da IN nº 247/02 esclarece que não incidem a contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o faturamento correspondente a vendas de materiais e equipamentos, bem assim da prestação de serviços decorrentes dessas operações, efetuadas diretamente à Itaipu Binacional.

## ISENÇÕES

O art. 14 da MP nº 2.158-35, de 24-08-01, elenca várias isenções de PIS e COFINS em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01-02-99.

Ficam isentas da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais ali instalados e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA (art. 5ºA da Lei nº 10.637/2002, acrescido pelo art. 25 da Lei nº 10.684/2003).

O art. 14 da Lei nº 12.810, de 2013, concedeu isenção de PIS e COFINS sobre as doações recebidas por instituições financeiras públicas controladas pela União e destinadas a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento. A isenção foi concedida sobre a não incidência. As instituições financeiras estão no regime cumulativo e as doações recebidas não são receitas de faturamento.

**Telecomunicações.** O art. 37 da Lei nº 12.715, de 2012, dispõe que fica isenta de tributos federais, até 31-12-18, a receita bruta de venda a varejo dos componentes e equipamentos de rede, terminais e transceptores definidos em regulamento que sejam dedicados aos serviços de telecomunicações nas condições do artigo.

## **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA OU ALÍQUOTA CONCENTRADA**

A incidência de PIS e COFINS sobre as receitas das vendas de alguns produtos ou mercadorias é feita por regime misto, isto é, a matéria-prima pode estar no regime cumulativo ou não-cumulativo, isenta ou alíquota zero. Na venda de produto acabado pela indústria ou de mercadoria pela importadora, as alíquotas são maiores porque nas revendas pelas distribuidoras ou varejistas não há tributação, seja por isenção ou alíquota zero.

No regime não-cumulativo a indústria tem crédito sobre materiais adquiridos e consumidos na produção dos bens destinados à venda. A empresa importadora pode utilizar como crédito as duas contribuições pagas na importação. Estão nesse regime os combustíveis carburantes, veículos automotores, peças e acessórios para veículos, medicamentos, artigos de perfumaria, refrigerantes, cervejas, águas minerais, embalagens para bebidas, cigarros etc.

O enquadramento do produto ou mercadoria no regime de alíquota concentrada de PIS e COFINS terá que estar expresso na lei. Em muitos produtos o enquadramento no regime é feito através da TIPI. Assim, no caso de medicamentos, bebidas ou veículos, a receita estará no regime se a posição ou código de classificação do produto na TIPI estiver expresso na lei.

A LC nº 70, de 1991, que instituiu a COFINS adotou a substituição tributária para cigarros e combustíveis. O fabricante de cigarros pagava a COFINS de 2% sobre sua receita da venda e pagava, também, a COFINS de 2% calculada sobre 118% do preço de venda do cigarro no varejo.

No caso de combustíveis, a empresa distribuidora pagava a COFINS de 2% sobre sua receita de venda e pagava, também, a COFINS de 2% calculada sobre o menor valor, no País, constante da tabela de preços máximos fixados para a venda no varejo. Naquela época os preços de combustíveis eram tabelados pelo Governo.

Como a COFINS era cumulativa, o valor pago na substituição tributária era razoável porque representava mais ou menos o valor da COFINS que o comerciante varejista de cigarros e combustíveis deixava de pagar. A finalidade da substituição tributária é facilitar a cobrança de tributos e evitar a sonegação das empresas varejistas. Isso não ocorre na atual tributação monofásica ou alíquota concentrada porque a Receita Federal está usando para aumento de arrecadação com alíquotas absurdas.

Se o Governo instituiu o regime não-cumulativo de PIS e COFINS com alíquotas, respectivamente, de 1,65% e 7,6%, as alíquotas máximas do regime de tributação concentrada, também, deveriam ser essas sobre preço de venda ao consumidor final. Diz-se que o Brasil é auto suficiente em petróleo mas o preço da gasolina é o dobro do da Argentina porque metade do preço é tributo.

## **ALÍQUOTAS ZERO DE PIS E COFINS**

Como o Governo altera constantemente a legislação de PIS e COFINS com alíquota zero, suspensão, isenção e crédito presumido, não há possibilidade de incluir todas as alterações por ocupar muito espaço no livro.

A instituição do regime não-cumulativo de PIS e COFINS e a cobrança na importação de bens, com alíquotas elevadas, criou dificuldades para sobrevivência de algumas atividades.

A redução das alíquotas para zero foi a solução encontrada. No regime semi-monofásico, na fase posterior de comercialização é utilizada a alíquota zero ou isenção porque as duas contribuições foram pagas com alíquotas elevadas pelas empresas industriais, como ocorre com os combustíveis, veículos, remédios etc.

A redução das alíquotas feita por lei é constitucional mas o Poder Executivo está usando Decreto, com autorização de lei, para reduzir a zero as alíquotas de PIS e COFINS, contrariando a Constituição que não permite tal delegação de competência. A inconstitucionalidade não é contestada porque as reduções de alíquotas são benéficas para os contribuintes.

O § 4º do art. 65 da LC nº 123, de 2006, chegou ao absurdo de dispor que fica o Ministério da Fazenda autorizado a reduzir a zero a alíquota do IPI, da COFINS e de PIS incidentes na aquisição de equipamentos, máquinas, aparelhos, instrumentos, acessórios sobressalentes e ferramentas que os acompanhem, adquiridos por microempresas ou empresas de pequeno porte que atuem no setor de inovação tecnológica, na forma definida em regulamento.

O art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, reduziu a zero as alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre a receita da venda, no mercado interno, de diversos bens elencados nos seus sete incisos. As alterações feitas por diversas leis, na alteração da Lei nº 12.655, de 2012, o número de incisos com alíquota zero chegou a XVIII.

Com exceção das reduções de alíquotas do regime semi-monofásico que são muitas, a seguir são mencionados alguns decretos e leis que reduziram para zero as alíquotas de PIS e COFINS, algumas reduções aplicáveis somente para o regime não-cumulativo. Para verificar se o bem está enquadrado na redução é necessário verificar a lei ou o decreto porque, na maioria das reduções, depende da classificação fiscal da NCM ou TIPI. Vejamos as reduções das alíquotas para zero:

- I - Lei nº 10.865, de 2004, arts. 8º e 28, alterados pelas Leis nºs 10.925, de 2004, 11.033, de 2004, 11.196, de 2005, e 11.727, de 2008, art. 6º: importação e comercialização de livros, comercialização de produtos hortícolas, frutas e ovos, etc. A alíquota zero para a receita da venda e de importação de papel para impressão de jornais e periódicos foi prorrogado até 30-04-12 (Decreto nº 6.842, de 2009);
- II - Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º: vendas para a Zona Franca de Manaus;
- III - Decreto nº 6.426, de 2008: importação e comercialização de produtos químicos e farmacêuticos elencados;
- IV - Decreto nº 5.442, de 2005: receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo;
- V - Decreto nº 5.171, de 2004, alterado pelo Decreto nº 5.268, de 2004: importação e comercialização de peças para embarcações, papel para jornal, papéis, produtos para indústria cinematográfica, audiovisual e radiofusão, aeronaves e suas partes e peças etc. Vide o § 12 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004;
- VI - Decreto nº 5.630, de 2005, e Decreto nº 6.461, de 2008: importação e comercialização de adubos, fertilizantes, defensivos agropecuários, sementes, mudas, corretivo de solo, feijão, arroz, farinha, leite em pó etc;
- VII - Lei nº 11.484, de 2007, art. 3º e Decreto nº 6.233, de 2007, IN nº 852, de 2008: receita da venda de máquinas e equipamentos adquiridos por pessoa

- jurídica beneficiária do PADIS e incidentes na importação de máquinas e equipamentos pela beneficiária do PADIS;
- VIII - Lei nº 11.484, de 2007, art. 4º: receita da venda de eletrônicos semicondutores, mostradores de informação e projetos (design) pelas empresas beneficiárias do PADIS;
- IX - Lei nº 11.484, de 2007, arts. 14 e 15 e Decreto nº 6.234, de 2007, IN nº 853, de 2008: receitas de vendas de máquinas e equipamentos adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do PATVD e receitas de vendas de equipamentos transmissores por empresa beneficiária do PATVD;
- X - Decreto nº 6.633, de 2008: veículos e embarcações novos adquiridos pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal para transporte escolar de educação básica pública;
- XI - Decreto nº 6.426, de 2008: receita da venda e importação de diversos produtos químicos.
- XII - Lei nº 11.774, de 2008, art. 3º: receita de venda de materiais e equipamentos, inclusive partes, peças e componentes, destinados ao emprego na construção, conservação, modernização, conversão ou reparo de embarcações registradas ou pré-registradas no Registro Especial Brasileiro;
- XIII - Lei nº 11.774, de 2008, art. 3º: receita da venda de produtos classificados na posição 87.13 da NCM;
- XIV - Lei nº 11.774, de 2008, art. 6º: receita de vendas de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, destinados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica com as atividades elencadas nos incisos I e II do art. 2º da Lei nº 11.484, de 2007 (beneficiária do PADIS);
- XV - Lei nº 11.787, de 2008, art. 1º: receita de venda de trigo e farinha de trigo;
- XVI - Lei nº 11.945, de 2009, art. 5º: valores recebidos de Estados, Distrito Federal e Municípios decorrentes de programas de estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços;
- XVII - Decreto nº 6.887, de 2009: receita da venda de materiais para embarcações e cadeiras de roda e veículos para inválidos.
- XVIII - Lei nº 11.196, de 2005, art. 28: Programa de Inclusão Digital;
- XIX - Lei nº 12.715, de 2012, art. 76: águas minerais naturais;
- XX - Lei nº 12.598 de 2012, art. 9º: RETID - indústria de defesa.
- XXI - A Lei nº 12.839, de 2013, reduziu a zero as alíquotas de PIS e COFINS de diversas mercadorias, principalmente das que compõem a cesta básica;
- XXII - A Lei nº 12.860, de 2013, na redação do art. 81 da Lei nº 13.043, de 2014, reduziu a zero as contribuições incidentes sobre a receita da prestação de serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros, por meio rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário;
- XXIII - Art. 4º da Lei nº 12.865 de 2013 - fornecedores de cana-de-açúcar e produtoras de etanol combustível;
- XXIV - Art. 70 da Lei nº 13.043 de 2014 - venda de equipamentos ou materiais destinados a uso hospitalar, laboratorial etc.

## SUSPENSÃO DE PIS E COFINS

Inúmeras leis instituíram a figura da suspensão da exigência de PIS e COFINS sobre as receitas das vendas de bens, entre elas:

- I - Lei nº 10.925, de 2004, art. 9º: produtos in natura de origem vegetal de cerealista nas condições elencadas (art. 57 da Lei nº 12.350/10);
- II - Lei nº 10.925, de 2004, § 3º do art. 15 na redação do art. 29 da Lei nº 11.051, de 2004: produtos in natura de origem vegetal das pessoas jurídicas rurais ou cooperativas agroindustriais;
- III - Lei nº 11.196, de 2005, art. 49, Decreto nº 6.127, de 2007 e IN nº 773, de 28-08-07: material de embalagem para exportação;
- IV - Lei nº 11.196, de 2005, art. 48: desperdícios, resíduos ou aparas;
- V - Lei nº 11.196, de 2005, art. 55 e Decreto nº 5.881, de 2006: receita da venda ou importação de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de papéis para jornais ou periódicos;
- VI - Lei nº 11.196, de 2005, art. 55: venda de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de papéis destinados à impressão de jornais ou de papéis classificados nos códigos da Tipi elencados, destinados à impressão de periódicos, será efetuada com suspensão de PIS e COFINS, quando os referidos bens forem adquiridos por pessoa jurídica industrial para incorporação ao seu ativo imobilizado, desde que observadas as condições do art. 55 e seus parágrafos;
- VII - Lei nº 11.488, de 2007, art. 3º e Decretos nºs 6.144, 6.167, de 2007, e 7.367, de 2010: venda ou importação de máquinas e equipamentos e materiais de construção utilizados em obras de infra-estrutura (incentivo para o REIDI);
- VIII - Lei nº 11.488, de 2007, art. 4º e Decretos nºs 6.144 e 6.167, de 2007: venda ou importação de serviços destinados a obras de infra estrutura (incentivo para o REIDI);
- IX - Lei nº 11.727, de 2008 art. 4º : receita de aluguel de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos para utilização em obras de infra-estrutura contratado por beneficiário do REIDI;
- X - Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 31: receitas de frete contratado nas condições elencadas;
- XI - Lei nº 11.033, de 2004, art. 14 e Lei nº 11.726, de 2008, art. 1º: venda de máquinas e outros bens para beneficiária do REPORTE ou importação por esta;
- XII - Lei nº 11.727, de 2008, art. 11: venda de cana-de-açúcar para produtora de álcool no regime não-cumulativo;
- XIII - Lei nº 11.732, de 2008, art. 1º: importação e aquisição de bens e serviços por empresa autorizada a operar em ZPE;
- XIV - Lei nº 11.774, de 2008, art. 2º: receita de venda de óleo combustível elencado, destinado à navegação de cabotagem e de apoio portuário e marítimo, para pessoa jurídica previamente habilitada, nos termos e condições a serem fixados pela Receita Federal;
- XV - Lei nº 11.774, de 2008, art. 3º: receitas de fretes, bem como as receitas auferidas pelo operador de transporte multimodal, relativas a frete contratado

- pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora, no mercado interno para o transporte dentro do território nacional de matérias-primas e produtos destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora;
- XVI - Lei nº 11.774, de 2008, art. 5º: receita de venda, quando adquiridos pelos beneficiários do REPORTE, em relação aos bens utilizados na execução de serviços de transporte de mercadorias em ferrovias e aos trilhos e demais elementos de vias férreas, relacionados pelo Poder Executivo. O art. 5º estendeu os benefícios do REPORTE;
  - XVII - Lei nº 12.058, de 2009, art. 32: receita da venda de animais vivos elencados e diversos produtos elencados;
  - XVIII - Lei nº 12.249, de 2010, arts. 3º, 4º, 9º, 31 e 32: receitas das vendas de bens e prestação de serviços para empresas beneficiárias de REPENEC, RECOMPE e RETAERO; Vide Decretos nºs 7.319, de 2010, 7.320, de 2010 e 7.451 de 2011;
  - XIX - Portaria Conjunta nº 467, de 25-03-10: Drawback Integrado;
  - XX - insumos de origem vegetal: art. 54 da Lei nº 12.350 de 2010;
  - XXI - Recopa: art. 17 da Lei nº 12.350 de 2010.
  - XXII - Lei nº 12.599, de 2012: receita da venda de café, exceto para consumidor final. Receita ou importação de máquinas para exibição de cinemas. Decreto nº 7.729 de 25-05-12;
  - XXIII - Lei nº 12.715 de 2012: REICOMP - computadores para Uso Educacional;
  - XXIV - Lei nº 12.715 de 2012: REPENBL - Redes - Banda Larga;
  - XXV - A Lei nº 12.794, de 2013, concedeu a suspensão para diversos produtos, inclusive para a indústria de fertilizantes (REIF);
  - XXVI - Art. 29 da Lei nº 12.865, de 2013 - venda de soja;
  - XXVII - Lei nº 12.598, de 2012, e Decreto nº 8.122, de 2013 - Retid.

## **VENDA DE MEDICAMENTOS PELAS FARMÁCIAS DE MANIPULAÇÃO**

A Solução de Consulta nº 98 da 4ª RF (DOU de 24-01-05) diz que as receitas de venda direta ao consumidor dos produtos elencados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, adquiridos no mercado interno e manipulados em farmácia mediante receita médica, sujeitam-se à alíquota zero de PIS e COFINS.

Entendemos que a decisão é incorreta porque a farmácia de manipulação compra matéria-prima e fábrica remédio como se fosse indústria farmacêutica. Se a decisão estiver correta e a farmácia de manipulação utilizar matéria-prima com alíquota de PIS e COFINS reduzida a zero na forma do Decreto nº 5.127, de 2004, as operações de aquisição e de venda não teriam a incidência das contribuições.

A maioria das farmácias de manipulação, todavia, está no regime do SIMPLES que paga PIS e COFINS embutidos no pagamento unificado, sem alíquotas específicas. Com isso, as empresas no SIMPLES não estão sujeitas às leis de alíquota reduzida, normal ou majorada. A Solução de Consulta nº 18 de 6ª RF (DOU de 25-02-05) que veda opção para o SIMPLES de farmácia de manipulação é incorreta porque a atividade não é de serviços. A correta é a Solução de Consulta nº 39 da 9ª RF (DOU de 04-02-05).

## EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

O art. 7º da LC. nº 70/91, com nova redação dada pela Lei C. nº 85/96 dispõe que são também isentas da COFINS as receitas decorrentes:

- I - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;
- II - de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;
- III - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248/72 e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;
- IV - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Ind. e Com. e do Turismo;
- V - .....

A MP nº 2.158-35/01 revogou o art. 7º da LC nº 70/91 e a LC nº 85/96 enquanto o seu art. 14 dispõe que em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01-02-99, são isentas da COFINS as receitas:

- a) da exportação de mercadorias para o exterior;
- b) dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
- c) de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei nº 1.248/72 e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;
- d) de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Ind. e Com. Exterior.

Tratando-se de exportação de mercadorias, a pessoa jurídica poderá excluir a receita correspondente da base de cálculo da COFINS, independente da moeda em que for recebida. Assim, se for exportada mercadoria para a Argentina e receber em moeda brasileira, também, faz jus ao benefício fiscal. A lei não faz distinção se a mercadoria é produto industrializado ou não.

No caso de receitas de serviços, a redação anterior dizia “vendas de serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador” enquanto a nova redação diz “serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas”.

O § 2º do art. 149 da CF, na redação dada pela EC nº 33, de 2001, dispõe que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo não incidirá sobre as receitas decorrentes de exportação. A legislação ordinária já concedia isenção de PIS e COFINS sobre as receitas de exportação de bens para o exterior que a partir da EC nº 33 tornou-se imune. A divergência de entendimento está na determinação da receita de exportação.

A ementa do ac. nº 103-22.333/2006 do 1º C.C. (DOU de 16-05-06) diz que desde a vigência da EC nº 33, de 2001, não remanesce dúvida de que a COFINS e o PIS não incidem sobre as receitas provenientes de exportação, proteção imunizante que

também recai sobre as variações cambiais ativas, se decorrentes de exportação. A decisão contraria a legislação que disciplina a apuração do montante da receita de exportação de bens que vigora há várias décadas. A Portaria MF nº 356, de 05-12-88, que substituiu a Portaria MF nº 81, de 19-05-82, dispõe que a receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior. Diz ainda que as diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias passivas ou ativas. A Solução de Consulta COSIT nº 10 (DOU de 19-06-02) diz que considera-se como data de embarque dos bens para o exterior aquela averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex.

As receitas de serviços prestados para residentes no exterior, a partir de 30-06-99, só têm isenção de COFINS quando recebidas em moeda estrangeira. A redação anterior não tinha essa condição que prejudica a prestação de serviços na área do MERCOSUL.

O art. 149 da Constituição, alterada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, dispõe em seu § 2º que as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação. Com isso, surgiram entendimentos de que a partir da alteração, a isenção de PIS e COFINS sobre as receitas de serviços prestados para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior não está condicionada ao pagamento e ingresso de divisas em moeda estrangeira.

Será considerado exportado, para todos os efeitos fiscais e cambiais, ainda que não saia do território nacional, o produto nacional vendido, mediante pagamento em moeda estrangeira de livre conversibilidade, a (art. 6º da Lei nº 9.826/99):

- I - empresa sediada no exterior, para ser utilizada exclusivamente nas atividades de pesquisa ou lavra de jazidas de petróleo e de gás natural, conforme definidas na Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, ainda que a utilização se faça por terceiro sediado no País;
- II - empresa sediada no exterior, para ser totalmente incorporado a produto final exportado para o Brasil;
- III - órgão ou entidade de governo estrangeiro ou organismo internacional de que o Brasil seja membro, para ser entregue, no País, à ordem do comprador.

Parágrafo único. Às operações previstas neste artigo estarão sujeitas ao cumprimento de obrigações e formalidades de natureza administrativa e fiscal, conforme estabelecido pela Secretaria da Receita Federal.

A 9ª RF decidiu nas Soluções de Consultas nºs. 16, 17, 18 e 19 no DOU de 05-02-07 e 370 e 371 no DOU de 06-11-07, que o PIS e a COFINS não incidem sobre as receitas de serviços prestados para residentes no exterior. Para tanto, considera-se ingresso de divisas o pagamento feito pela empresa tomadora estrangeira:

- I - por meio de seus agentes ou representantes no Brasil; ou
- II - mediante dedução das receitas auferidas por ela no Brasil, suscetíveis de remessa ao exterior.

No mesmo sentido as Soluções de Consultas nºs 411 no DOU de 08-11-06 e 42 no DOU de 05-03-07, ambas da 8ª RF.

O contrato de prestação de serviços terá que ser firmado entre a empresa tomadora no exterior e a empresa executora no Brasil. O agente ou representante da empresa no exterior só pode aparecer como procuradora, se for o caso.

A IN nº 1.152, de 10-05-11, dispõe sobre a não incidência de PIS e COFINS na exportação de mercadorias.

**Exportação por conta e ordem.** O art. 81-A da MP nº 2.158-35, de 2001, acrescido pelo art. 8º da Lei nº 12.995, de 2014, dispõe que no caso de exportação por conta e ordem, considera-se, para efeitos fiscais, que a mercadoria foi exportada pelo produtor ou revendedor constante da exportação por conta e ordem. Não se considera exportação por conta e ordem de terceiro a operação de venda de mercadorias para pessoa jurídica exportadora.

**Variação cambial na exportação.** O STF decidiu no RE 627815/PR (repercussão geral) que a variação cambial ativa decorrente da receita de exportação não pode ser tributada pelo PIS e pela COFINS em razão da imunidade. A decisão é correta para a variação cambial ocorrida entre as datas de embarque do produto e de pagamento pelo importador. É como a conversão da moeda estrangeira em reais fosse efetivada na data do pagamento e não de embarque na forma das Portarias nºs 81, de 1982, e 356 de 1988. Essas Portarias elegeram a data de embarque para facilitar a apuração do lucro da exportação que era isento de IRPJ naquela época mas era incorreta.

Como a Lei nº 11.371, de 2006, permite manter sem prazo definido os recursos de exportação em instituição financeira no exterior, a variação cambial ativa ocorrida após o pagamento pelo importador não tem imunidade de PIS e COFINS por não se tratar de receita de exportação.

A variação cambial decorrente de aplicação, em instituição financeira no exterior, de recursos oriundos de mercadorias exportadas não é receita de exportação porque a receita é paga pela instituição financeira e não pela empresa importadora de mercadoria.

A decisão do STF diz que o exportador estaria obrigado a celebrar o contrato de câmbio, pois não se permitiria que recebesse o pagamento em moeda estrangeira. Isso não é verdade porque a lei permite manter, em instituições financeiras no exterior, os recursos recebidos em moeda estrangeira. Esses recursos podem ser usados para pagamento de obrigações em moeda estrangeira no exterior.

Como a decisão é parcialmente correta, não serve de paradigma para todas as variações cambiais decorrentes de recursos de exportação. Com isso, a decisão não poderia ser em repercussão geral.

O ADI nº 8, de 16-11-15, dispõe que a alíquota zero de PIS e COFINS sobre as variações cambiais em operação de exportação de bens e serviços para o exterior referem-se as variações ocorridas até a data do recebimento, pelo exportador, dos recursos de exportação, não alcançando as variações cambiais ocorridas após a data do recebimento de recursos pelo exportador.

O Decreto nº 8.426, de 2015, manteve a alíquota zero de PIS e COFINS sobre as variações cambiais decorrentes de operações de exportação de bens e serviços para o exterior. Na realidade trata-se de imunidade.

**Crédito presumido de PIS e COFINS.** O art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, instituiu,

para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, que produzam mercadorias classificadas nos códigos elencados para exportação, o crédito presumido.

**Vendas para empresas comerciais exportadoras.** O art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, concedeu isenção de PIS e COFINS sobre as receitas das vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras a que se refere o Decreto-lei nº 1.248, de 1972, e para empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior com o fim específico de exportação. A IN nº 1.094, de 06-12-10, disciplinou os procedimentos para exportação por intermédio da empresa comercial exportadora.

**Manutenção de recursos no exterior.** A Lei nº 11.371, de 2006, permite manter em instituição financeira no exterior, observados os limites fixados pelo CMN, os recursos em moeda estrangeira decorrentes de exportações de mercadorias e de serviços. O seu art. 10 dispõe que na hipótese de manter os recursos no exterior, de acordo com essa lei, a receita da prestação de serviços tem isenção de PIS e COFINS, independente do ingresso de divisas.

No período de 07-08-06 até 03-05-09, a Resolução nº 3.389, de 04-08-06, permitiu manter, no exterior, até 30% da receita de exportação. A partir de 04-05-09, a Resolução nº 3.719, de 30-04-09, permite manter, no exterior, até 100% do valor da receita de exportação.

**Operação back to back.** A receita decorrente de operação back to back, isto é, a compra e venda de produtos estrangeiros, realizada no exterior por empresa estabelecida no Brasil, sem que a mercadoria transite fisicamente pelo território brasileiro, não caracteriza operação de exportação e, por conseguinte, não está abrangida pela não incidência de PIS e COFINS prevista no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003 (Soluções de Consultas da 8ª RF de nºs 323 no DOU de 08-10-08, 398 no DOU de 28-12-10 e 79 da 6ª RF no DOU de 29-09-10).

As decisões não tem base legal e contrariam os objetivos que concedem isenção de PIS e COFINS sobre as receitas de exportação de mercadorias. Isso porque não há saída de moeda estrangeira mas há entrada de moeda estrangeira sobre a parcela da receita que ultrapassar o custo.

## HÓSPEDES DE HOTELARIA DOMICILIADOS NO EXTERIOR

A Solução de Consulta nº 11 da 5ª RF (DOU de 07-07-06) diz, na ementa, que são isentas de PIS e COFINS as receitas decorrentes da prestação de serviços a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, desde que o pagamento que remunere esses serviços represente ingresso de divisas. A intermediação do pagamento por empresa brasileira administradora de cartões de crédito não descaracteriza a relação e, portanto, não compromete a isenção. Diz ainda que não é isenta a receita da venda de comidas e bebidas por estabelecimento do ramo de hotelaria. No mesmo sentido a Solução de Consulta nº 297 da 9ª RF no DOU de 11-10-06.

O art. 7º da LC nº 70, de 1991, na redação dada pela LC nº 85, de 1996, concedia isenção de PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes de vendas de serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador. Com isso, a Receita Federal entendia que a receita de serviços prestados no Brasil para domiciliados no exterior não tinha isenção de PIS e COFINS.

O art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, passou a conceder isenção de PIS e CO-

FINS sobre a receita dos serviços prestados para a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas. Na prestação de serviços a lei retirou a palavra exportação. Com isso a isenção é concedida sobre a receita independente do local da prestação de serviços, desde que o pagamento seja efetuado em moeda estrangeira.

A decisão da Receita Federal diz que as receitas decorrentes da venda de comidas e bebidas por estabelecimento do ramo de hotelaria, para residentes no exterior, estão sujeitas à tributação pelo PIS e pela COFINS. Isso porque no caso de mercadorias o art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, dispõe expressamente que são isentas as receitas da exportação de mercadorias para o exterior.

A Solução de Consulta COSIT nº 57 (DOU de 23-01-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que a não incidência e a isenção de PIS e COFINS estabelecidos pelo inciso III do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, não podem ser aplicados em caso de pagamento realizado no Brasil por pessoa física residente no exterior mediante moeda estrangeira em espécie. A decisão representa a falência da COSIT.

## PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA

As pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras têm o benefício fiscal da suspensão de PIS e COFINS na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem e também na aquisição no mercado interno ou na importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos para incorporação ao seu ativo imobilizado.

**Aquisição de insumos.** O art. 40 da Lei nº 10.865, de 30-04-04, com nova redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.925, de 23-07-04, dispõe que a incidência de PIS e COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

O § 1º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, na redação dada pelo art. 60 da Lei nº 12.715, de 2012, dispõe que considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta de exportação para o exterior, no ano-calendário anterior ao da aquisição, houver sido igual ou superior a 50% de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.

A IN nº 595, de 27-12-05, disciplinou os procedimentos a serem observados para suspensão das contribuições. A principal condição é a empresa industrial estar previamente habilitada pela Receita Federal, requerida por meio do formulário constante do anexo único.

**RECAP - aquisição de bens do ativo imobilizado.** Os arts. 12 a 16 da Lei nº 11.196, de 2005, instituíram o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP. É beneficiária do RECAP a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, assim considerada aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior à adesão ao RECAP, houver sido igual ou superior a 70% de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no período e que assuma compromisso de manter esse percentual de exportação durante o período de dois anos-calendário.

O art. 61 da Lei nº 12.715, de 2012, reduziu de 70% para 50% o percentual de

exportação da receita bruta total anual.

O RECAP não se aplica para as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES e para as que tenham suas receitas, no todo ou em parte, submetidas ao regime de incidência cumulativa de PIS e COFINS.

Os Decretos nºs 5.649, 29-12-05, e 5.789, de 25-05-06, regulamentaram o disposto nos arts. 12 a 16 da Lei nº 11.196, de 2005, enquanto a IN nº 605, de 04-01-06, disciplinou os procedimentos para a habilitação ao RECAP e sua aplicação. O Decreto nº 5.908, de 27-09-06, alterou o Anexo do Decreto nº 5.789 de 2006.

O Decreto nº 5.788, de 25-05-06, regulamentou a suspensão de PIS e COFINS nas operações de estaleiro naval brasileiro de que trata o art. 13, § 3º, II, da Lei nº 11.196 de 2005.

### **Plataforma de Exportação de serviços de Tecnologia da Informação - REPES.**

Os arts. 1º a 11 da Lei nº 11.196, de 2005, instituíram o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES que goza de suspensão da incidência de PIS e COFINS.

A pessoa jurídica que aderir ao REPES terá que assumir o compromisso de exportação igual ou superior a 70% de sua receita bruta anual de venda de bens e serviços. É vedada a adesão de pessoa jurídica que tenha suas receitas, no todo ou em parte, submetidas ao regime cumulativo de PIS e COFINS.

O art. 61 da Lei nº 12.715, de 2012, reduziu de 70% para 50% o percentual de exportação da receita bruta total anual.

Fica suspensa a incidência de PIS e COFINS sobre a receita da venda de bens novos destinados ao desenvolvimento, no País, de software e de serviços de tecnologia da informação quando adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do REPES para seu ativo imobilizado. Quando aqueles bens forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do REPES para seu ativo imobilizado fica suspensa a incidência de PIS e COFINS na importação.

Os arts. 1ª a 11 da Lei nº 11.196, de 2005, foram regulamentados pelos Decretos nºs 5.712 e 5.713 de 02-03-06. A IN nº 630, de 15-03-06, disciplinou a sua aplicação.

## **VENDAS PARA A ZF DE MANAUS**

Inúmeras pessoas jurídicas obtinham decisões judiciais favoráveis para não pagar PIS e COFINS sobre as receitas das vendas de produtos para a ZF de Manaus, com entendimento de que essas vendas estavam equiparadas à exportação para o exterior. Com a instituição do regime não cumulativo das duas contribuições, a pessoa jurídica vendedora não pagava PIS e COFINS com amparo em decisão judicial e a empresa adquirente calculava o crédito sobre o valor da aquisição.

Para resolver a situação criada pelo regime não-cumulativo de PIS e COFINS nas vendas para a ZF de Manaus, o art. 2º da Lei nº 10.996, de 15-12-04, veio dispor que ficam reduzidas a zero as alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na ZF de Manaus, por pessoa jurídica estabelecida fora daquela Zona.

O § 2º daquele artigo dispõe que aplicam-se às operações de que trata o caput as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Isso significa que não dará direito a crédito a aquisição de bens não sujeitos ao

pagamento de PIS e COFINS. A redação não deixava dúvida de que as vendas de bens pelas empresas estabelecidas fora da ZF de Manaus não pagavam PIS e COFINS em razão da alíquota zero mas o crédito sobre as aquisições de mercadorias e insumos estava assegurado. O entendimento, todavia, não era unânime.

Nas vendas efetuadas por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZF de Manaus dos produtos relacionados nos incisos I a VIII do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, destinados ao consumo ou industrialização na ZFM, aplica-se a alíquota zero de que trata o art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004 (art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005). Na revenda, as alíquotas diferem de acordo com o produto.

O art. 64 da Lei nº 11.196, de 2005, reduziu a zero as alíquotas de PIS e COFINS nas vendas de álcool carburante, efetuadas por distribuidor estabelecido fora da ZF de Manaus, para consumo ou industrialização na ZFM. O distribuidor fica obrigado a cobrar e recolher, na condição de contribuinte substituto, as contribuições devidas nas revendas.

O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, veio dispor que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS/PASEP e COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Alguns economistas e empresários criticam a lei que reduziu, a zero, as alíquotas de PIS e COFINS sobre as receitas das vendas de mercadorias para a ZF de Manaus, dizendo que o custo seria aumentado em 9,25% pela vedação de apropriar os créditos sobre mercadorias para revenda ou insumos adquiridos. A crítica é improcedente porque os preços dos insumos adquiridos ficam menores.

Quando a empresa que vende insumos para a ZF de Manaus goza de alíquota zero de PIS e COFINS mas tem direito ao crédito sobre mercadorias ou insumos adquiridos e a empresa instalada na ZF de Manaus tem isenção de PIS e COFINS na exportação para o exterior, se tivesse direito ao crédito das contribuições sobre insumos adquiridos, o valor desse crédito representa subsídio.

Os mesmos empresários que querem os subsídios de PIS e COFINS para a ZF de Manaus criticam os subsídios de países desenvolvidos. O crédito prêmio de IPI do Decreto-lei nº 491, de 1969, é subsídio, assim como o crédito de IPI sobre insumos não tributados ou isentos.

Para as vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX do art. 14 da MP nº 2.158-35/2001, não se aplica as restrições dos incisos I e II do § 2º desse artigo, isto é, as receitas decorrentes estão isentas de PIS e COFINS (art. 24 da Lei nº 10.833/2003).

## **PESSOAS JURÍDICAS ESTABELECIDAS NA ZF DE MANAUS**

O § 5º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, e o § 4º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, acrescidos pela Lei nº 10.996, de 2004, dispõe que a receita da venda de produção própria, auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pela SUFRAMA, fica sujeita às alíquotas de:

- I - 3% de COFINS e 0,65% de PIS, no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida:
  - a) na Zona Franca de Manaus; e
  - b) fora da ZF de Manaus, que apure no regime de não-cumulatividade;

- II - 6% de COFINS e 1,3% de PIS, no caso de venda efetuada a:
- a) pessoa jurídica estabelecida fora da ZF de Manaus, que apure o imposto de renda pelo lucro presumido;
  - b) pessoa jurídica estabelecida fora da ZF de Manaus, que apure o imposto de renda pelo lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime não-cumulativo das contribuições;
  - c) pessoa jurídica estabelecida fora da ZF de Manaus e que seja optante do SIMPLES; e
  - d) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal.

No caso de venda efetuada para pessoa física o PIS é devido à alíquota de 1,65% enquanto a COFINS é devida à alíquota de 7,6% (IN nº 546 de 16-05-05). O art. 4º dessa Instrução esclarece que na hipótese de a pessoa jurídica situada na ZFM apenas transferir os produtos para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica localizado fora da ZFM não se aplicam as alíquotas diferenciadas. Aquela Instrução dispõe ainda sobre comercialização por estabelecimento situado fora da ZFM, do regime de substituição tributária e dos insumos produzidos na ZFM.

Aquelas alíquotas não se aplicam para as receitas das vendas de produtos relacionados nos §§ 1º a 3º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e §§ 1º a 4º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003 (combustíveis, medicamentos, veículos, bebidas etc).

A Lei nº 10.996, de 2004, além de transformar a legislação de PIS e COFINS extremamente burocrática, torna-a injusta e discriminatória. A pessoa jurídica industrial com projeto aprovado pela SUFRAMA, para aplicar corretamente as alíquotas de PIS e COFINS nas vendas para fora da Zona Franca de Manaus, terá que saber se a empresa compradora é optante pelo SIMPLES, lucro presumido ou lucro real. No caso de lucro real, precisa saber se a totalidade da receita está no regime não-cumulativo das duas contribuições. Com isso, uma declaração da forma de tributação da empresa adquirente torna-se necessária.

A Lei é injusta e discriminatória porque aplica alíquotas diferenciadas de PIS e COFINS sobre a receita da mesma atividade, conforme a empresa tenha ou não projeto aprovado pela SUFRAMA, e de acordo com o regime tributário do imposto de renda pela pessoa jurídica adquirente da mercadoria.

A Lei está provocando concorrência desreal entre empresas tributadas pelo lucro real daquelas tributadas pelo lucro presumido. Quando a empresa estabelecida na ZF de Manaus, com projeto aprovado pela SUFRAMA, vende para empresa tributada pelo lucro real estabelecida fora da região, a vendedora paga 0,65% de PIS e 3% de COFINS sobre a receita. A empresa adquirente tem crédito de 1% de PIS e 4,6% de COFINS sobre as aquisições.

Se a venda da empresa da ZF de Manaus for efetuada para empresa tributada pelo lucro presumido estabelecida fora da região, sobre a receita da venda terá incidência de 1,3% de PIS e de 6% de COFINS. Sobre a receita da venda pela empresa estabelecida fora da ZF de Manaus incidirá 0,65% de PIS e 3% de COFINS, sem direito a qualquer crédito sobre a mercadoria adquirida. Com isso o ônus total das operações com empresa tributada pelo lucro real será de:

- I - PIS e COFINS sobre as receitas das vendas:

- a) da empresa de Manaus:  $0,65\% + 3\% = 3,65\%$ ;
- b) da empresa fora de Manaus:  $1,65\% = 7,6\% = 9,25\%$ ;
- II - créditos de PIS e COFINS da empresa fora de Manaus:  $1\% + 4,6\% = 5,6\%$ ;
- III - encargo de PIS e COFINS:  $3,65\% + 9,25\% - 5,6\% = 7,3\%$ .

No caso de operações com empresa tributada pelo lucro presumido, o ônus total será de:

- I - PIS e COFINS sobre as receitas das vendas:
  - a) da empresa de Manaus:  $1,3\% + 6\% = 7,6\%$ ;
  - b) da empresa fora de Manaus:  $0,65\% + 3\% = 3,65\%$ ;
  - c) créditos: zero
- II - encargo de PIS e COFINS:  $7,6\% + 3,65\% = 11,25\%$ .

O art. 14 da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe sobre a suspensão de PIS e COFINS incidentes na importação de bens a serem empregados na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem por estabelecimento instalado na Zona Franca de Manaus com aprovação da SUFRAMA.

O art. 14-A daquela lei, introduzido pelo art. 6º da Lei nº 10.925, de 2004, dispõe sobre a suspensão de PIS e COFINS incidentes na importação de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem efetuada por empresa localizada na ZFM para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais aprovados pela SUFRAMA.

O art. 50 da Lei nº 11.196, de 2005, dispõe sobre a suspensão de PIS e COFINS incidentes na importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, para incorporação ao ativo imobilizado da pessoa jurídica importadora estabelecida na Zona Franca de Manaus. Aquele art. 50 foi regulamentado pelo Decreto nº 5.691 de 03-02-06.

**Créditos na aquisição.** O art. 3º, §17, da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pela Suframa, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota:

- I - 5,60% nas operações com os bens referidos no inciso VI do art. 28 da Lei nº 11.196 de 2005;
- II - 7,60% na situação de que trata a alínea “b” do inciso II do § 5º do art. 2º desta Lei; e
- III - 4,60% nos demais casos.

## CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS, COFINS, IPI E ICMS

Várias leis federais instituíram crédito presumido de PIS, COFINS e IPI enquanto outras leis de vários estados criaram crédito presumido de ICMS. Há divergência de entendimento nas soluções de consultas da Receita Federal se o crédito presumido compõe a base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

**Crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e COFINS.** As Leis nºs 9.363, de 1996, e 10.276, de 2001, instituíram, a favor do produtor exportador de

mercadorias nacionais, crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor de PIS/PASEP e COFINS que incidiram sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens adquiridos no mercado interno para utilização no produto exportado.

O benefício fiscal é concedido exclusivamente para a empresa industrial que exportar seus produtos, diretamente ou através de venda para a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior. A empresa que exportar mercadoria adquirida não tem direito ao crédito presumido.

A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na produção, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita bruta do produto exportado. Se a receita de exportação corresponde a 30% da receita bruta do produto, 30% dos materiais utilizados no produto é a base de cálculo. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo.

A Portaria nº 93, de 27-04-04, dispõe sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996. O cálculo, a utilização e a apresentação de informações do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, estão disciplinados pela IN nº 419, de 10-05-04, enquanto a IN nº 420, de 10-05-04, disciplinou o crédito presumido do regime alternativo instituído pela Lei nº 10.276, de 2001. Aquelas duas Instruções foram alteradas pela IN nº 441 de 11-08-04.

O ADI nº 6, de 02-05-06, dispõe sobre a apresentação do Demonstrativo do Crédito Presumido (DCP) pela pessoa jurídica produtora-exportadora de produtos industrializados nacionais que faz jus ao crédito presumido.

Com a instituição do regime não-cumulativo de PIS e COFINS, as empresas beneficiárias do crédito presumido foram drasticamente reduzidas. O art. 14 da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que o crédito presumido de que tratam as Leis nºs 9.363, de 1996, e 10.276, de 2001, não se aplica à pessoa jurídica sujeita ao regime não-cumulativo de PIS e COFINS.

As pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo de PIS e COFINS têm direito ao crédito das duas contribuições sobre custos e despesas elencados nas respectivas leis que instituíram aquele regime. As bases de cálculo dos créditos das duas contribuições tornaram-se iguais. Por ser regime não-cumulativo, aquele crédito serve para ressarcir as duas contribuições que incidiram na operação anterior, ou seja, as contribuições pagas pela empresa vendedora de matérias-primas e outros custos.

Se as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo de PIS e COFINS têm direito ao crédito para ressarcir as incidências das duas contribuições na operação anterior, não tem sentido ter benefício fiscal do crédito presumido de IPI para ressarcimento das duas contribuições que incidiram na aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no produto exportado.

O crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e COFINS está restrito para as empresas industriais tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado que estão no regime cumulativo das duas contribuições. As grandes empresas exportadoras não têm direito ao crédito presumido porque a opção pelo lucro presumido está vedada quando a receita bruta total do ano-calendário anterior tenha sido superior a R\$

48.000.000,00, R\$ 78.000.000,00 a partir de 2014.

O benefício fiscal do crédito presumido de IPI de 5,37% é menor que o benefício fiscal do crédito sobre custos e despesas elencados nas leis do regime não-cumulativo de PIS e COFINS, cujos percentuais são, respectivamente, de 1,65% e 7,6%.

Esse crédito presumido é ressarcimento de PIS e COFINS que incidiram nas operações anteriores porque o produtor exportador no regime cumulativo não tem direito aos créditos efetivos das duas contribuições. O percentual de crédito presumido de 5,37% é menor que o crédito efetivo de 9,25% do regime não cumulativo.

O crédito presumido por estar substituindo o crédito efetivo não é nova receita, não compoendo a base de cálculo de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL das empresas tributadas pelo lucro presumido. No lucro real não compõe a base de cálculo de PIS e COFINS.

O correto seria o crédito presumido de PIS e COFINS ressarcir essas duas contribuições em vez de compensar com o IPI. O Governo deliberadamente mandou ressarcir o IPI porque parte da arrecadação desse imposto vai para estados e municípios que são prejudicados.

O STJ editou a Súmula nº 494 com o seguinte enunciado: O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.

**Empresas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.** A Lei nº 9.440, de 1997, que estabeleceu incentivos fiscais para o desenvolvimento regional, pelo art. 11 permitiu ao Poder Executivo conceder, até 31-12-2010, a extensão do benefício fiscal de que trata o inciso IX do art. 1º para as empresas montadoras e fabricantes de veículos elencados no § 1º desse artigo. Aquele inciso IX refere-se ao crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e COFINS.

O Decreto nº 6.556, de 2008, alterou o art. 6º do Decreto nº 2.179, de 1997, dispondo sobre a forma de utilização do crédito presumido de IPI.

A MP nº 471, de 2009, convertida na Lei nº 12.218, de 2010, acrescentou o art. 11-A à Lei nº 9.440, de 1997, fixando o crédito presumido de IPI, como ressarcimento de PIS e COFINS, a que tem direito as montadoras de veículos instaladas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, no período de 01-01-2011 a 31-12-2015. O benefício fiscal será decrescente ano por ano.

O Decreto nº 7.422, de 2010, regulamentou o disposto no art. 11-A da Lei nº 9.440, de 1997, revogando os Decretos nºs 3.893, de 2001, e 5.710, de 2006.

A Lei nº 12.407, de 2011, acresceu o art. 11-B à Lei nº 9.440, de 1997, concedendo crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS para novos investimentos nas regiões fixadas naquela lei. O Decreto nº 7.389, de 2010, regulamentou o que dispunha a MP nº 512 de 2010.

No lucro real esse crédito presumido compõe a base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS por ser mero subsídio porque no regime não cumulativo tem direito ao crédito efetivo.

**Crédito presumido nas aquisições de pessoas físicas.** A pessoa jurídica, mesmo no regime não cumulativo, não tem direito ao crédito se na aquisição de mercadoria ou insumo não teve incidência de PIS e COFINS, como ocorre na alíquota zero, suspensão ou aquisição de pessoa física.

A pessoa física ao vender os produtos agropecuários não paga PIS e COFINS mas os insumos adquiridos tiveram a incidência das duas contribuições. Com isso, diversas leis instituíram crédito presumido de PIS e COFINS, principalmente na aquisição de produtos agropecuários.

O tratamento tributário do crédito de PIS e COFINS, nas aquisições de produtos agropastoris de pessoas físicas, deve ser idêntico ao do crédito presumido de ICMS porque ambos os créditos presumidos são substitutos dos créditos efetivos. A totalidade do crédito presumido não compõe a base de cálculo de PIS e COFINS nos regimes cumulativos e não cumulativo.

No lucro real, o crédito presumido compõe a base de cálculo de IRPJ e CSLL porque no custo de aquisição estão computadas aquelas contribuições que diminuem o lucro contábil.

Os arts. 56-A e 56-B da Lei nº 12.350, de 2010, acrescidos pela Lei nº 12.431, de 2011, permitem ressarcir ou compensar o saldo de crédito presumido gerado pela aquisição de produtos de pessoa física ou cooperado pessoas física de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925 de 2004.

**Crédito presumido de ICMS.** Esse crédito presumido é concedido por alguns estados na aquisição de determinadas mercadorias ou matérias-primas, desde que a empresa renuncie ao crédito efetivo que é menor.

A 6ª RF decidiu nas Soluções de Consultas nºs 144 e 146 (DOU de 24-09-08) que o incentivo relativo ao crédito presumido de ICMS concedido pelo governo do Estado de Minas Gerais constitui receita que deve integrar a base de cálculo de PIS e COFINS, visto não existir expressa previsão legal de exclusão ou isenção.

A Solução de Consulta nº 397 da 9ª RF (DOU de 09-11-09) diz que o benefício de substituição dos créditos efetivos de ICMS por créditos presumidos, a diferença entre o crédito presumido do ICMS concedido e o crédito normal de ICMS que deveria ser descontado é considerada subvenção. Essa diferença integra a base de cálculo de PIS e COFINS. No regime cumulativo não integra a base de cálculo por não ser receita de faturamento.

O CARF decidiu que os assim chamados “créditos outorgados” de ICMS, com base em percentual sobre as saídas de produtos, são forma de aproveitamento de créditos daquele tributo alternativa e excludente à forma usual, com base nos valores efetivamente pagos na aquisição de insumos e mercadorias. Desta forma, não se constituem em receitas passíveis de tributação pelo lucro presumido (ac. 1301-00.575 no DOU de 11-11-11). Com isso, não há incidência de PIS e COFINS.

A diferença entre o crédito presumido e o crédito efetivo de ICMS, por tratar-se de subvenção, compõe a base de cálculo de PIS e COFINS do regime não cumulativo. Essa diferença entra na base de cálculo de IRPJ e CSLL no lucro presumido. No lucro real, a totalidade do crédito presumido entra na base de cálculo de IRPJ e CSLL porque o crédito efetivo de ICMS foi deduzido como custo.

O STJ tem decidido que não é possível a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo da contribuição do PIS e da COFINS (AgRg no REsp 1.329.781-RS).

**Crédito presumido de IPI do inovar-auto.** A Lei nº 12.715, de 2012, instituiu o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - INOVAR - AUTO que tem por objetivo apoiar o desenvolvimento tecnológico, a eficiência energética etc. A lei foi regulamentada pelo

Decreto nº 7.819 de 03-10-12.

O § 7º do art. 41 dispõe que os créditos presumidos de IPI instituídos no caput:

- I - não estão sujeitos a incidência de PIS e COFINS;
- II - não devem ser computados para fins de apuração de IRPJ e CSLL.

**Crédito presumido de PIS e COFINS sobre venda de álcool.** O art. 1º da Lei nº 12.859, de 2013, instituiu, para as pessoas jurídicas produtoras ou importadoras de álcool, o crédito presumido das duas contribuições calculado sobre as vendas de álcool no mercado interno até 31-12-16. As cooperativas de produtores de etanol são responsáveis pela apuração do crédito presumido a ser compensado com as contribuições devidas por suas cooperadas.

O Decreto nº 8.212, de 21-03-14, regulamentou o crédito presumido de PIS e COFINS de que tratam os arts. 1º e 2º da Lei nº 12.859 de 2013.

Aquele crédito presumido por ser calculado sobre a receita de vendas não é crédito presumido substitutivo, como ocorre com o crédito presumido calculado sobre as aquisições de pessoas físicas. Com isso, trata-se de subvenção corrente do Governo que integra a base de cálculo de PIS e COFINS das empresas no regime não cumulativo.

**Crédito presumido de PIS e COFINS sobre venda de farinhas de soja, etc.** O art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, instituiu o crédito presumido sobre vendas de farinha e óleo de soja, etc. Esse crédito presumido é em parte substitutivo do crédito efetivo porque na aquisição de insumo de pessoa jurídica terá que subtrair o valor deste. Esse crédito presumido é restituível ou compensável com outros tributos.

**Crédito presumido sobre medicamentos.** A Lei nº 10.147, de 2000, concedeu crédito presumido calculado sobre a receita bruta da venda de medicamentos sujeitos à prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo poder executivo. O Decreto nº 8.271, de 2014, trouxe novo Anexo com relação de produtos beneficiados.

**Programa mais leite saudável.** O art. 9º-A da Lei nº 10.925, de 2004, e o Decreto nº 8.533, de 2015, instituíram o crédito presumido de PIS e COFINS na aquisição de leite “in natura”. A IN nº 1.590, de 05-11-15, disciplinou a apuração do crédito presumido.

## CONCEITOS DE FATURAMENTO, RECEITA BRUTA E RECEITA

O Congresso Nacional foi infeliz ao redigir a nova redação do inciso I do art. 195 da Constituição que serve de base para a incidência de PIS e COFINS ao usar a expressão “a receita ou o faturamento” em vez de “a receita”. A palavra faturamento gerou muita controvérsia e, por outro lado, todo faturamento é receita mas nem toda receita é faturamento.

A redação dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, foi mais infeliz que a da Constituição ao dispor que a base de cálculo de PIS/PASEP e COFINS é o faturamento que corresponde à receita bruta e que entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Isso é chocante por contrariar a legislação do imposto de renda, a legislação societária da Lei nº 6.404/76 e a doutrina contábil da receita bruta.

O art. 279 do RIR/99 define a receita bruta das vendas e serviços como o produto

da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Os artigos seguintes do RIR/99 provam que na receita bruta não estão compreendidos os rendimentos de aplicações financeiras, os rendimentos e ganhos não operacionais etc.

As declarações do imposto de renda, há mais de 40 anos, estão estruturadas nas seguintes classificações: Receita Bruta, Receita Líquida, Lucro Bruto e Lucro Líquido. Na Receita Bruta estão compreendidas somente as receitas da atividade tais como receita da venda de produtos industriais, receita da venda de mercadorias e receitas da prestação de serviços.

Os rendimentos de aplicações financeiras e os rendimentos e ganhos não operacionais estão compreendidos entre o Lucro Bruto e o Lucro Líquido.

O art. 187 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.) dispõe que a demonstração do resultado do exercício discriminará:

- I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
- III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
- IV - o lucro ou prejuízo operacional e as receitas e despesas não operacionais;
- V - o resultado do exercício.

As demonstrações financeiras da legislação do Imposto de Renda e às da Lei das Sociedades por Ações são idênticas. Tanto naquela como nesta, na Receita Bruta estão compreendidas exclusivamente as receitas decorrentes da atividade que constitui objeto social da pessoa jurídica, tais como receitas das vendas de produtos ou mercadorias ou da prestação de serviços. Com isso, prova-se que toda receita bruta é receita mas nem toda receita é receita bruta.

Nas inúmeras decisões dos Tribunais Regionais Federais estão ditos que a Lei nº 9.718, de 1998, não alterou a base de cálculo de PIS e COFINS porque faturamento, receita bruta e receita total são termos idênticos. Os juízes não têm obrigação de conhecer contabilidade mas a Receita Federal ao elaborar projeto de MP ou de lei não pode incorrer em equívoco como o dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98 para dizer que entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e classificação contábil adotada para as receitas.

## **BONIFICAÇÕES CONCEDIDAS EM MERCADORIA**

A resposta da pergunta nº 29 do livro editado pela Receita Federal em 2007 (XXIII - 44) diz que os valores referentes às bonificações concedidas em mercadorias serão excluídos da receita bruta para fim de determinação da base de cálculo de PIS e COFINS, somente quando se caracterizarem como descontos incondicionais concedidos. Vide nesse sentido as Soluções de Consultas nºs 214 da 8ª RF no DOU de 27-08-04 e 77 da 10ª RF no DOU de 06-07-06.

Se a bonificação em mercadorias é concedida na própria nota fiscal de venda, não há dúvida de que as mercadorias bonificadas não compõem a base de cálculo das duas

contribuições porque equivalem a descontos incondicionais previstos na legislação.

A concessão de bonificação em mercadorias é maior para os grandes clientes e, por questões comerciais, as empresas preferem tirar uma nota fiscal para venda e outra para a bonificação. Isso ocorre nas vendas de aparelhos de celular, câmaras fotográficas, relógios, remédios, perfumes etc.

O CARF decidiu que o recebimento de mercadorias em bonificação implica mera redução do respectivo custo unitário de aquisição. Redução de custo não equivale a receita e, portanto, não pode ser fato gerador da COFINS, nem mesmo após a vigência da EC nº 20, de 1998 (ac. nº 3403-00.393/2010 no DOU de 24-03-11 e 1802-00.064/2009 no DOU de 21-03-11).

Se a empresa vendedora da mercadoria concedeu bonificação em nota fiscal distinta e a compradora não deu entrada no estoque, a autuação desta como receita omitida na venda é correta. O exame dos processos é necessário.

A bonificação concedida em mercadorias em nota fiscal distinta da de venda desse produto pode ser caracterizada como doação por mera liberalidade, por não constituir desconto incondicional. O custo é indedutível.

Para a empresa que recebe a bonificação, por caracterizar doação, é receita tributável para o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS no regime não-cumulativo. A Receita Federal decidiu que o valor relativo às mercadorias recebidas de fornecedor, em nota fiscal desvinculada de operação de venda, constitui doação, se decorrente de mera liberalidade. A receita relativa à doação não integra a base de cálculo de PIS e COFINS apurada na sistemática cumulativa (Solução de Consulta nº 206 da 9ª RF no DOU de 09-11-11).

A Solução de Consulta nº 96 da 8ª RF (DOU de 07-05-08) decidiu que é indevida a exclusão de bonificação incondicionada, concedida em mercadorias e constante da nota fiscal de venda, assim equiparada a desconto incondicional, da apuração da base de cálculo de PIS e COFINS, quando apurada no regime especial opcional, ad rem, estabelecido pelo art. 52 da Lei nº 10.833, de 2003. Trata-se de mercadorias tributadas pelo PIS e pela COFINS em quantidade de litros e não pelo valor da receita.

## **VENDAS A PRAZO COM DESTAQUE DE ENCARGOS FINANCEIROS**

Algumas empresas que vendem mercadorias a longo prazo destacam, na nota fiscal, o preço a vista e os encargos financeiros. O objetivo é não pagar ICMS, PIS e COFINS sobre as receitas financeiras que no regime não-cumulativo das duas contribuições as alíquotas estavam reduzidas a zero.

O STJ editou a Súmula nº 395 dispondo que o ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal. Essa Súmula é aplicável para PIS e COFINS.

Nas vendas a prazo ou em prestações de longo prazo quando tiver cláusula, no contrato, de incidência de correção monetária ou juros pós fixados como Taxa Selic, essas receitas financeiras não compõem o valor do faturamento.

## **VENDAS CANCELADAS**

A COSIT decidiu através da Solução de Consulta nº 11 (DOU de 21-06-02) que o valor do cancelamento de vendas decorrente de devolução de mercadorias, que tenha sido objeto de incidência de PIS e COFINS, poderá ser excluído na determinação da

base de cálculo, no período de ocorrência da devolução. O valor do eventual excesso de vendas canceladas pela devolução de mercadorias, em determinado período, em relação à receita bruta já submetida à incidência de PIS e COFINS, poderá ser excluído na determinação da respectiva base de cálculo em períodos subsequentes.

A solução de consulta diz mercadorias mas é aplicável também para as receitas de serviços. Alguns tipos de serviços são faturados para depois serem mensurados ou medidos. Se o valor faturado que teve incidência de PIS e COFINS for maior que o valor dos serviços prestados, a diferença pode ser tratada como serviços cancelados para exclusão em períodos de apuração subsequentes. Não há diferença entre mercadoria e serviços.

A Solução de Consulta nº 5 da 9ª RF (DOU de 10-03-03) diz que os valores glosados pela auditoria médica dos convênios e planos de saúde nas faturas emitidas em razão da prestação de serviços e fornecimento de materiais aos seus conveniados não constituem "vendas canceladas" para fins de apuração da base de cálculo de PIS e COFINS.

A decisão da Receita Federal é estranhíssima. Se os valores glosados pela auditoria médica dos convênios e planos de saúde nas faturas são ou não vendas canceladas pouco importa. Se a glosa ocorrer antes do pagamento das duas contribuições, não há qualquer dúvida de que os valores glosados não compõem a base de cálculo. Se a glosa ocorrer após o pagamento de PIS e COFINS, também, não há dúvida de que trata-se de pagamento indevido ou a maior, compensável nos pagamentos subsequentes.

O ADI nº 1, de 20-01-04, definiu que os valores glosados pela auditoria médica dos convênios e planos de saúde, nas faturas emitidas em razão da prestação de serviços e de fornecimento de materiais aos seus conveniados, devem ser considerados vendas canceladas para fins de apuração da base de cálculo de PIS e COFINS.

## VASILHAMES RETORNÁVEIS

A Solução de Consulta nº 97 da 8ª RF (DOU de 07-05-08) diz que os vasilhames retornáveis, bem como os engradados para seu transporte, quando destinados à exploração do objeto social, ou à manutenção das atividades da pessoa jurídica, quer em estoque, quer em poder de terceiros, devem, observado o art. 301 do RIR/99, figurar no ativo imobilizado, o que implica permissão para que as receitas decorrentes de sua alienação sejam excluídas da base de cálculo de PIS e COFINS. A classificação de tais bens no ativo circulante só faz sentido se forem especificamente destinados à venda, isto é, no caso de a consulente proceder à venda pura e simples de garrafeiras e vasilhames vazios, por ela adquiridos para tal fim, hipótese na qual pode considerá-los como mercadorias.

Atualmente o uso de vasilhames retornáveis de cerveja e refrigerante está restrito. Algumas empresas vendem os vasilhames junto com o conteúdo e outras vendem o conteúdo e emprestam os vasilhames. A Receita Federal sempre entendeu, principalmente na época da correção monetária das demonstrações financeiras, que os vasilhames retornáveis devem ser classificados no ativo imobilizado.

Quando a empresa vende os vasilhames retornáveis, classificados no ativo imobilizado, junto com o conteúdo, para poder excluir a receita ou o ganho de capital, na determinação da base de cálculo de PIS e COFINS, terá que emitir nota fiscal distinta. Isso porque os vasilhames podem ter sido depreciados, como permite a CSRF (ac. nºs 01-02.178/97, 01-02.179/97 e 01-02.180/97 no DOU de 15-10-97 e 01-02.296/

97 no DOU de 07-05-98). A mesma Câmara não permitiu a depreciação pelo ac. nº 01-05.417/2006 no DOU de 07-08-07.

## RECEITA NÃO RECEBIDA

A legislação de PIS e COFINS dispõe que não integram a base de cálculo as vendas canceladas. Algumas empresas excluem da base de cálculo das contribuições as receitas de vendas faturadas mas não recebidas com alegação de equiparação com vendas canceladas

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido estão autorizadas, pelo art. 20 da MP nº 2.158-35, de 2001, a reconhecer as receitas pelo regime de competência ou de caixa, mas as tributadas pelo lucro real, com exceção de algumas receitas, terão que observar o regime de competência.

Não ocorre tributação de PIS e COFINS sobre as receitas não recebidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao lucro presumido optantes pelo regime de caixa no reconhecimento de receitas. O mesmo ocorre com as receitas de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços com órgãos de direito público a que se refere o art. 7º da Lei nº 9.718 de 1998.

O STJ negou provimento no REsp nº 751.368 (DJU de 31-05-07) de uma empresa dizendo que vendas inadimplidas não se equiparam a vendas canceladas. O STJ negou provimento no REsp nº 914.096 (DJU de 30-03-07) do Sindicato dos Estabelecimentos Particulares de Ensino do Ceará dizendo que inadimplência de mensalidades escolares não se equipara a vendas canceladas.

O Pleno do STF, por maioria, negou provimento ao RE 586482/RS dizendo que as vendas a prazo inadimplidas não se equiparam a vendas canceladas.

## PERMUTA DE BENS OU SERVIÇOS

O Código Civil considera como palavras sinônimas a troca e a permuta. O seu art. 533 dispõe que aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda. Isso significa que na permuta ocorrem duas operações de compra e venda.

A Receita Federal decidiu que a permuta equipara-se a uma operação de compra e venda, estando a receita decorrente de tal operação sujeita à incidência de PIS e COFINS, uma vez que a base de cálculo dessas contribuições é o faturamento, entendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (Solução de Consulta nº 6 da 1ª RF no DOU de 17-04-03).

Compõem-se a base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS os valores recebidos a título de prestação de serviços de publicidade, ainda que recebidos em mercadorias posteriormente vendidos (ac. nº 201-76.400/2002 do 2º C.C. no DOU de 25-03-03).

A permuta é muito utilizada nas empresas de comunicações. Assim, a empresa de revista, jornal ou televisão cede espaço publicitário e recebe em serviços ou materiais dos mais variados tipos. Neste caso não há como não contabilizar a receita e o respectivo custo. A receita tem a incidência de PIS e COFINS.

A permuta é muito comum nas empresas incorporadoras de prédios quando o terreno é recebido em permuta com unidades imobiliárias a serem construídas. Neste

caso, não há registro de receitas das unidades prontas dadas em permuta porque o custo do terreno que corresponde aos custos das unidades prontas dadas em permuta é rateado somente para as unidades a serem vendidas. Assim, se a incorporadora recebe um terreno para construção de vinte apartamentos, dos quais dois são dados em permuta do terreno, o custo total da construção é rateado para os dezoito apartamentos a serem vendidos. A empresa que deu o terreno em permuta das unidades prontas não altera o valor do seu ativo.

## **INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL COM MERCADORIAS**

O 2º C.C. decidiu pelo ac. nº 202-15.701/2004 (DOU de 19-05-06) que a transferência de mercadorias em estoque para integralizar capital de outra empresa não constitui receita para a base de cálculo da COFINS, inclusive, por não representar aumento do patrimônio da empresa ou qualquer das demais formas de receita conceituada pela doutrina.

Entendemos a decisão equivocada porque a entrega de mercadorias para integralização de capital de outra empresa constitui alienação computável na base de cálculo da COFINS. A entrega de mercadoria para integralização de capital é uma forma de dação em pagamento que o art. 357 do Código Civil dispõe que as relações entre as partes regular-se-ão pelas normas do contrato de compra e venda. A empresa não pode fazer o lançamento contábil com débito de investimento e crédito de Estoque de Mercadorias. A apuração do lucro terá que transitar obrigatoriamente pelas contas de resultado. O valor da operação pode ser pelo de mercado ou pelo valor contábil.

## **SUBVENÇÕES E DOAÇÕES PÚBLICAS**

As subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas pelas pessoas jurídicas no regime não-cumulativo de PIS e COFINS, compõem a base de cálculo dessas contribuições, porque o art. 392 do RIR/99 manda computá-las na determinação do lucro operacional.

As subvenções para investimento e as doações recebidas de Poder Público, na vigência do art. 443 do RIR/99, eram contabilizadas diretamente como reserva de capital, sem trânsito pela conta de resultado. Com isso, não eram computadas na base de cálculo de PIS e COFINS.

A COSIT expediu a Solução de Divergência nº 15 (DOU de 09-09-03) definindo que o benefício fiscal concedido por alguns Estados em relação ao ICMS, nem sempre representa subvenção mas meras reduções de custos ou despesas.

A maioria das leis estaduais que concedem benefícios fiscais de ICMS não é de concessão de subvenções porque as empresas não recebem recursos dos Estados. O incentivo fiscal funciona do seguinte modo: a empresa faz a venda de produtos, calcula o ICMS devido e escritura o valor a débito de resultados com crédito de passivo (ICMS a Recolher). A lei concede o prazo de três a cinco anos para pagar o ICMS e concede o desconto de 90% se o recolhimento for efetivado no prazo fixado e ainda concede a exoneração de juros de mora.

No pagamento, o valor do desconto de 90% é escriturado a débito de passivo

(ICMS a Recolher) com crédito de resultado. Esse crédito representa mero estorno de despesa de ICMS escriturada no ano da venda de produto. O valor do estorno compõe a base de cálculo do IRPJ e CSLL como anulação de despesa anterior mas não compõe a base de cálculo de PIS e COFINS por representar recuperação de despesa e não nova receita.

A Receita Federal pode questionar a dedutibilidade da parcela de 90% do ICMS por tratar-se de despesa sujeita à condição, isto é, se a empresa pagar no prazo fixado a parcela de 10%, o saldo é cancelado automaticamente em razão de lei estadual. Com isso, não se pode afirmar que a parcela de 90% é despesa incorrida no mês da venda de mercadoria.

A Solução de Consulta COSIT nº 336 (DOU de 17-12-14), que tem efeito de ato normativo, diz que por falta de amparo legal para a sua exclusão, a subvenção recebida do Poder Público, em função de redução de ICMS, constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo de PIS e COFINS sujeita ao regime de apuração não cumulativa. A decisão é equivocada por tratar-se de recuperação de despesa anteriormente lançada no resultado.

**Subvenções e doações públicas a partir de 01-01-08.** O art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, dispõe que a assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimento. O art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009, manda reconhecer o valor da doação ou subvenção pública em conta de resultado pelo regime de competência, podendo excluir no LALUR para apuração do lucro real, desde que observadas as condições elencadas.

Poderão ser excluídos da base de cálculo de PIS e COFINS, quando registrados em conta de resultado (parágrafo único do art. 21 da Lei nº 11.941 de 2009):

- I - o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e
- II - o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.

## TRIBUTOS RECUPERADOS

O ADI nº 25, de 24-12-03, definiu que não há incidência da COFINS e de PIS/PASEP sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente. Os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incidem a COFINS e o PIS/PASEP. No caso de reconhecimento de receitas pelo regime de competência, o indébito passa a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído. O ato normativo define o momento do reconhecimento da receita quando a sentença condenatória não definir o valor a ser restituído.

A Solução de Consulta nº 195 da 8ª RF (DOU de 27-08-04) diz que as receitas relativas a restituição de recolhimento a maior de ICMS por substituição tributária estão sujeitas à incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

O valor do indébito tributário recebido não é receita mas, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, será incluído se tiver sido contabilizado, anteriormente, como custo ou despesa dedutível. Neste caso o valor recebido não está sendo

tributado a título de receita mas está anulando o custo ou a despesa anterior.

A decisão não tem base legal ao mandar incluir o valor do indébito tributário recebido na base de cálculo de PIS e COFINS por não se tratar de receita mas de recuperação de custo ou despesa operacional. A Receita Federal expediu o ADI nº 25, de 24-12-03, dizendo que não há incidência da COFINS e PIS sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente.

Não há nenhuma diferença de tratamento tributário entre a recuperação de ICMS pago a maior pela própria empresa daquele pago pelo substituto tributário. Isso porque, pela própria lei, o ICMS pago pelo substituto tributário é ônus da empresa substituída, esteja ou não o ICMS destacado na nota fiscal. A empresa vendedora de mercadoria pode excluir da receita bruta, na determinação da base de cálculo de PIS e COFINS, o valor do ICMS pago como substituta tributária, ainda que o imposto não esteja destacado no documento fiscal, desde que a legislação do Estado estipule expressamente o percentual relativo à condição de contribuinte e o relativo à condição de substituto tributário (ADI nº 19 de 25-06-04).

## **PIS E COFINS NA CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS**

O DOU de 23-04-08 publicou onze acórdãos do 2º CC, de nºs. 201-80.856 a 20180.866, dizendo que as cessões onerosas e outras operações semelhantes envolvendo créditos de ICMS, por representarem mera mutação patrimonial, não integram a base de cálculo de PIS e COFINS. As decisões são corretas porque na cessão de crédito de ICMS não há nenhuma receita a ser contabilizada na conta de resultado.

Os arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.945, de 2009, dispõem que não incidem PIS e COFINS sobre a receita decorrente da transferência onerosa, a outros contribuintes do ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação. A lei concedeu isenção sobre a não incidência.

O art. 117 da Lei nº 12.973, de 2014, revogou somente a alteração introduzida no inciso V do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que trata da tributação de PIS e COFINS do regime cumulativo. As alterações dos arts. 16 e 17 da Lei nº 11.945, de 2009, que tratam, respectivamente, de PIS e COFINS do regime não cumulativo permanecem. A pessoa que sugeriu a revogação somente do regime cumulativo não conhece contabilidade.

A pessoa que sugeriu aqueles três artigos não conhece contabilidade e nem tributação de PIS e COFINS. A lei diz que a cessão de créditos de ICMS para outras empresas gera receita, fato que demonstra desconhecimento da contabilidade.

O absurdo da lei vai provocar interpretação mais absurda, como a da Solução de Consulta nº 386 da 8ª RF (DOU de 09-11-09), cuja decisão diz que os valores recebidos em decorrência de transferência onerosa de créditos de ICMS devem ser incluídos na base de cálculo de PIS e COFINS, exceto nas hipóteses de créditos oriundos de operações de exportação a partir de 01-01-09. A lei absurda vai gerar muitos autos de infração absurdos.

O DOU de 2011 publicou dezenas de acórdãos de várias câmaras do CARF, a maioria negando provimento aos recursos pelo voto de qualidade, em cuja ementa diz: as receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos de ICMS a terceiros integram

a base de cálculo de PIS e COFINS (DOU de 18-01-11, 08-02-11, 23-03-11 etc.).

As decisões são equivocadas porque o crédito de ICMS que pode ser cedido para outras empresas é crédito financeiro que na cessão não há receita a ser contabilizada na conta de resultado, exceto erro grave do contabilista.

Se na cessão de crédito de ICMS, que é crédito financeiro, tivesse incidência de PIS e COFINS, a tributação, também, ocorreria na cessão de precatórios de créditos de tributos federais, na cessão de duplicatas, na cessão de créditos de mútuo de dinheiro etc.

O DOU de 31-08-11 publicou vários acórdãos do CARF, como o de nº 3401-01.095, dizendo que não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da COFINS e do PIS, o valor do crédito de ICMS transferido a terceiros, cuja natureza jurídica é a de crédito escritural do imposto estadual.

A contabilização correta não faz surgir receita na conta de resultado do exercício, porque a empresa, ao adquirir matéria-prima, destaca o valor do ICMS do estoque e debita a conta de Créditos de ICMS no ativo. Ao fazer a cessão, debita a conta Caixa e credita aquela conta de ICMS.

Por causa da equivocada lei, o STF cometeu dois equívocos no RE 606107/RS (repercussão geral) ao julgar a cessão onerosa de créditos de ICMS em relação ao PIS e à COFINS. O primeiro equívoco foi entender que gera receita dizendo que o conceito constitucional de receita não se confundiria com o conceito contábil. Se o conceito de receita da legislação tributária não coincidir com o conceito contábil de receita será um caos.

Se a cessão de créditos de ICMS pelo conceito constitucional é receita, então o recebimento de dinheiro emprestado ou resgate de aplicação financeira, também, são receitas para incidência de PIS e COFINS.

O segundo equívoco do STF que decorreu da Lei nº 11.945, de 2009, foi o de considerar que os créditos de ICMS gerados pelos custos de produção da mercadoria exportada são receitas de exportação imunes de PIS e COFINS. Isso porque, aquela lei deu isenção de PIS e COFINS na cessão de créditos de ICMS exclusivamente originados de operações de exportação.

O equívoco é que os créditos de ICMS, ainda que originados de operações de exportação, não são receitas de exportação porque o valor é pago pela empresa brasileira adquirente do crédito de ICMS e não pelo importador da mercadoria domiciliado no exterior. O ministro vencido votou dizendo que a cessão de créditos de ICMS não configura operação de exportação, mas sim operação interna.

A decisão do STF seguiu a orientação equivocada da lei. Com isso, se o crédito de ICMS cedido não for decorrente da produção de mercadoria exportada, essa cessão gera receita sujeita ao PIS e à COFINS. Como a decisão do STF no RE 606107/RS foi julgada pelas regras de repercussão geral, as empresas não devem ceder créditos de ICMS não originados de produtos exportados.

## **ATIVIDADE RURAL**

Vide Capítulo de Empresas Agropastoris.

## AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA

A Solução de Consulta COSIT nº 9, (DOU de 06-06-02) diz na ementa que as empresas de publicidade e propaganda não podem excluir, da base de cálculo de PIS/PASEP e COFINS, as importâncias transferidas para outra pessoa jurídica, por ausência de previsão legal.

A decisão da COSIT é aplicável para todas as empresas associadas da entidade de âmbito nacional que formulou a consulta. A perfeita análise da decisão só é possível com a leitura do inteiro teor da consulta e da solução. Nas agências de publicidade e propaganda, a dúvida sobre a base de cálculo de PIS e COFINS está em dois valores: o primeiro refere-se aos valores repassados aos meios de comunicação tais como rádio, televisão, jornal, revista etc. e o segundo aos valores dos custos ou despesas reembolsados.

Entendemos que nenhum daqueles dois valores compõem a base de cálculo do lucro presumido, da CSLL, de PIS/PASEP e COFINS. As receitas da atividade das agências de propaganda são as comissões, bonificações e descontos obtidos. Os valores repassados para meios de comunicação e as recuperações de custos e despesas não são receitas da agência.

As atividades das agências de propaganda estão disciplinadas pela Lei nº 4.680, de 18-06-65, e pelo Decreto nº 57.690 de 01-02-66. O art. 11 da Lei nº 4.680/65 dispõe que a comissão, que constitui a remuneração dos Agenciadores de Propaganda, bem como o desconto devido às Agências de Propaganda, serão fixados pelos veículos de divulgação sobre os preços estabelecidos em tabela.

Qualquer que seja a forma de emissão de nota fiscal, o valor repassado para os veículos de divulgação não é receita da agência de propaganda. A receita corresponde à comissão calculada mediante aplicação de percentual contratado sobre o custo da produção.

O art. 651 do RIR/99 dispõe que estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas por serviços de propaganda e publicidade. O seu § 1º manda excluir da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas. Com isso, aqueles valores repassados não compõem a base de cálculo do lucro presumido, da CSLL, de PIS e de COFINS.

O art. 13 da Lei nº 10.925, de 2004, veio dispor que as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, não compõem a base de cálculo de PIS e COFINS das agências de publicidade e propaganda, sendo vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas na determinação da base de cálculo.

Aquele artigo tem natureza de lei interpretativa, aplicando-se retroativamente, porque a Lei nº 4.680, de 1965, e o Decreto nº 57.690, de 1966, que disciplinam as atividades das agências de publicidade e propaganda, consideram como receitas da atividade somente as comissões e descontos. Os valores repassados para os meios de comunicação tais como rádio, televisão, jornal ou revista, a lei não considera como receita da agência.

O ADI nº 8, de 12-08-05, diz que o disposto no art. 13 da Lei nº 10.925, de 2004, aplica-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 23-10-2004. Esse entendimento

não tem base legal porque pela Lei nº 4.680, de 1965, e pelo Decreto nº 57.690, de 1966, que regulam as atividades das agências de propaganda, os valores repassados para os veículos de divulgação não constituem receitas das agências. Esses valores não transitam pela conta de resultados mas são escriturados em contas transitórias.

A segunda questão refere-se aos valores de custos e despesas reembolsados. Esses valores, também, não compõem a base de cálculo do lucro presumido, da CSLL, de PIS e de COFINS. A Lei nº 4.680/65 diz que a receita da agência de propaganda é a comissão e o desconto obtido. O Decreto nº 57.690/66, em seus arts. 6º e 7º, dispõe que a agência de propaganda é a pessoa jurídica que estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos veículos de divulgação, **por ordem e conta de clientes anunciantes** e que os serviços de propaganda serão prestados pela agência mediante contratação verbal ou escrita, de honorários e **reembolso das despesas previamente autorizadas**. O art. 7º recebeu nova redação pelo Decreto nº 4.563 de 31-12-02.

Note-se que a lei dita os procedimentos a serem adotados pelas agências de propaganda, isto é, os custos e as despesas são realizados por ordem e conta de clientes anunciantes e que são reembolsados. A lei não considera os valores reembolsados como receitas da agência de propaganda, mas exclusivamente a comissão e o desconto obtido.

O PN CST nº 7, de 02-04-86, ao analisar o pagamento do imposto de renda na fonte pelas agências de propaganda, diz no item 19 que estarão excluídos da base de cálculo as importâncias que se refiram ao reembolso de despesas (gastos feitos com terceiros em nome da agência, mas reembolsáveis, pelo anunciante, nos limites e termos contratuais) ou os valores repassados (gastos feitos com terceiros pela beneficiária por conta e ordem do anunciante e em nome deste).

Os valores reembolsáveis não constituem receitas e nem despesas e custos das agências de propaganda. Com isso, as agências de propaganda ao não computarem os valores reembolsados na base de cálculo do lucro presumido, da CSLL, de PIS e da COFINS não estão excluindo receitas transferidas para outras pessoas jurídicas. Não compor a base de cálculo e excluir da base de cálculo são duas situações jurídicas distintas.

As agências de propaganda devem contabilizar os valores reembolsáveis numa conta transitória do ativo, sem passar pela conta de resultado. A conta transitória será encerrada com o recebimento de reembolso.

A Solução de Consulta nº 13 da 10ª RF (DOU de 13-02-03) é estranhíssima porque, na determinação do lucro presumido e da base de cálculo da CSLL, o preço dos serviços e suprimentos externos, tais como serviços fotográficos, scanner, tratamento de imagem, fotolito e serviços gráficos, reembolsado pelo cliente à agência, nos limites e termos contratuais, não é receita mas para apuração da base de cálculo de PIS e COFINS é receita.

## LOCADORAS DE MÃO DE OBRA

A Receita Federal tem solucionado as consultas dizendo que os valores referentes aos salários e aos encargos sociais e trabalhistas constantes na nota fiscal de prestação de serviço de locação de mão-de-obra compõem a base de cálculo de COFINS e PIS da empresa locadora, por serem de sua inteira responsabilidade, sen-

do irrelevantes as disposições contratuais. Vide Soluções de Consultas nº 58 no DOU de 07-05-03, nº 89 no DOU de 25-06-03, nº 303 no DOU de 04-12-02 e nº 259 no DOU de 13-03-03.

A base de cálculo da COFINS é o valor decorrente da receita própria. A receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão-de-obra contratada temporariamente é o total contratado e faturado com os tomadores de serviços. Valores pagos a título de reembolso integram a base de cálculo da COFINS (ac. nº 204-00.105/2005 do 2º C.C. no DOU de 28-03-06).

O CARF decidiu que a base de cálculo de PIS e COFINS das pessoas jurídicas em geral, aí incluídas aquelas que prestam serviços de terceirização e locação de mão-de-obra, é o faturamento, não havendo nas leis que regulam a exigência dessas contribuições norma que exclua o assim chamado “reembolso de despesas” (ac. nº 1201-00.368 no DOU de 18-05-11 e 1301-00.467 no DOU de 29-07-11).

As decisões são corretas porque a receita bruta da empresa locadora de mão-de-obra é o valor total da nota fiscal. Os salários e os encargos previdenciários e trabalhistas são custos da mão-de-obra locada, ainda que no contrato e na nota fiscal tais custos sejam tratados como recuperação de pagamentos. O eventual litígio trabalhista é de exclusiva responsabilidade da locadora de mão-de-obra. A única responsabilidade da empresa tomadora de mão-de-obra é o pagamento do valor da nota fiscal.

O STJ tem decidido que os valores recolhidos a título de pagamento de salários e respectivos encargos trabalhistas de empresas prestadoras de trabalho temporário (Lei nº 6.019/1974 e Dec. nº 73.841-1974) não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS (REsp 847.641-RS, no DJe de 20-04-09, REsp nº 813.434-PR, REsp 954.719-SC no DJ de 17-03-08 e REsp nº 958.292-RS).

## **EMPRESAS DE FACTORING**

No capítulo de Regimes de Reconhecimento de Custos, Despesas e Receitas foi analisada a natureza da receita decorrente da aquisição de títulos de crédito pelas empresas de factoring. Neste item será analisada a base de cálculo de PIS e COFINS. Foi visto que o ADN nº 51, de 28-09-94, definiu que a diferença entre o valor de aquisição e o de resgate de duplicata pela empresa de factoring tem natureza de serviço e não de receita financeira.

O § 3º do art. 10 da IN nº 247, de 2002, que substituiu o ADN nº 31, de 1997, dispõe que nas aquisições de direitos creditórios, resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços efetuadas por empresas de fomento comercial (factoring), a receita bruta corresponde à diferença verificada entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido, para fins de base de cálculo de PIS e COFINS. O STJ seguiu esse entendimento no REsp nº 776.705-RJ.

O PN nº 5 (DOU de 11-04-14) decidiu que a receita bruta das pessoas jurídicas que exploram a atividade de securitização de ativos empresariais, para fins de apuração da base de cálculo de PIS e COFINS, é o deságio, assim entendido a diferença entre o valor de face dos títulos de crédito adquiridos e o custo de aquisição. Para a base de cálculo de PIS e COFINS das empresas de factoring vide o ADN nº 9 de 23-02-00.

## **CUSTOS E DESPESAS RECUPERADOS**

O DOU de 11-01-01 publicou a decisão nº 130 da Receita Federal, dizendo que os valores relativos a encargos previdenciários considerados inconstitucionais e compensáveis por força de sentença judicial constituem receita tributável pelo imposto de renda da pessoa jurídica, CSLL, COFINS e PIS/PASEP.

Em relação ao IRPJ e CSLL não há efeito tributário, porque a receita gerada pela compensação de recolhimentos indevidos anula a despesa contabilizada no passado, não havendo ônus tributário a ser suportado pelo contribuinte.

A decisão não encontra amparo legal em relação a COFINS e PIS/PASEP, porque a compensação de encargos previdenciários pagos anteriormente e considerados inconstitucionais representa estorno de despesa anterior que não representa a entrada de novas receitas.

O § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 dispõe que, para fins de determinação da base de cálculo de COFINS e PIS/PASEP, excluem-se da receita bruta as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas. Essas operações terão que ser interpretadas como exemplificativas e não taxativas. Não se trata de isenção para ser interpretada literalmente na forma do art. 111 do CTN..

As empresas não devem computar na base de cálculo de COFINS e PIS/PASEP o valor recuperado mediante restituição ou compensação de tributos e contribuições considerados indevidos. Os autos de infração não serão mantidos pelo CARF.

## **REEMBOLSO DE DESPESAS**

A Solução de Consulta nº 191 da 8ª RF (DOU de 27-08-04) diz que o valor das despesas (táxi, hospedagens, refeições, combustíveis, ligações telefônicas, de viagens etc) de responsabilidade da empresa contratada, reembolsadas pela empresa contratante, compõe o valor da receita auferida pela empresa contratada, mesmo quando assumidas em contrato.

A consulta versou sobre a base de cálculo do imposto de renda na fonte, mas se as despesas reembolsadas são receitas para esse imposto, a decisão vale para o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS. A solução é correta, ainda que o reembolso de despesas e custos esteja previsto em contrato. As despesas e os custos inerentes da prestadora de serviços não são reembolsos, ainda que estejam previstos em contrato. Os exageros ocorrem porque se os reembolsos de despesas e custos não fossem considerados receitas da prestadora de serviços tributada pelo lucro presumido, a carga tributária ficaria diminuída. Os contratos passariam a incluir, como reembolsos, até salários e encargos sociais dos empregados.

Os valores em dinheiro recebidos dos fabricantes pelas concessionárias de veículos, sem registro na nota fiscal de venda e em momento posterior à sua emissão, não constituem bonificações ou descontos incondicionais concedidos, mas sim receita sujeita à tributação pela COFINS apurada na sistemática não cumulativa. A tributação desses valores não autoriza a apropriação de créditos relativos à aquisição de produtos submetidos à tributação monofásica (Solução de Consulta nº 204 da 9ª RF no DOU de 09-11-11).

## **RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS**

A Solução de Consulta nº 194 da 8ª RF (DOU de 08-07-08) diz que para fins de apuração de PIS e COFINS não-cumulativo, integra a base de cálculo toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, ainda que referente ao reembolso decorrente do rateio, de custos e despesas pela contratante do serviço, com seus fornecedores. A consulta versou sobre rateio de despesas de propaganda.

A decisão não tem qualquer base legal porque o reembolso recebido de custos e despesas não é receita. As empresas devem ignorar a decisão. Os casos mais comuns de rateio ocorre quando a indústria promove intensa campanha publicitária de um produto novo, cujos custos e despesas são suportados em parte pelas empresas revendedoras do produto. No passado, o fato ocorria muito com cervejas e refrigerantes mas com a instituição de PIS e COFINS desapareceram as distribuidoras.

No rateio de despesas de propaganda há contrato previamente assinado. Com isso, a totalidade do custo não é da indústria. A parcela do custo que vai ser reembolsado pelas empresas revendedoras do produto deve ser escriturada numa conta transitória do Ativo Circulante que será creditada no recebimento do reembolso. Não há receita para a base de cálculo de PIS e COFINS.

## **INDENIZAÇÃO POR DANOS PATRIMONIAIS**

O DOU de 09-06-00 publicou a decisão COSIT nº 8 cuja ementa diz que não se sujeitam à incidência do imposto de renda (IRPJ) as indenizações pagas ou creditadas destinadas a reparar danos patrimoniais. A decisão silencia quanto à incidência ou não de PIS e COFINS mas a não incidência de IRPJ leva a concluir que a indenização reparatória de danos patrimoniais não é receita nem rendimento, conseqüentemente não tem incidência de PIS e COFINS.

O DOU de 12-03-02, todavia, publicou as Soluções de Consultas nºs 7 e 11 da 7ª RF dizendo que os valores de indenização paga por empresa seguradora pela perda ou sinistro de bens do Ativo Permanente ou do Ativo Circulante sujeitam-se ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Entendemos que as duas decisões não tem amparo legal porque indenização não é receita.

A ementa da Solução de Consulta nº 126 da 9ª RF (DOU de 25-04-06) diz que as indenizações recebidas por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real ou presumido, destinadas, exclusivamente, a reparar danos patrimoniais, compõem a base de cálculo do IRPJ e CSLL somente pelo ganho de capital que porventura for apurado, decorrente do confronto da verba indenizatória e o valor contábil do bem. A decisão diz que as indenizações recebidas integram a base de cálculo de PIS e COFINS.

A indenização recebida por danos patrimoniais é tratada pela decisão, para efeitos tributários, como receita decorrente da venda de bem danificado, quando a COSIT na decisão nº 8 (DOU de 09-06-2000) diz que não se sujeitam à incidência do imposto de renda (IRPJ) as indenizações pagas ou creditadas destinadas a reparar danos patrimoniais.

A maioria das indenizações por danos patrimoniais recebidas pelas pessoas jurídicas referem-se a indenizações decorrentes de furto, roubo ou danificação de veícu-

los do ativo imobilizado. Nestes casos a indenização recebida não está sujeita à incidência de PIS e COFINS, ainda que o ganho de capital (diferença entre o valor da indenização e o custo contábil do bem) seja tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

A incidência de PIS e COFINS sobre a indenização recebida por roubo de mercadoria é ilegal por não se tratar de receita e o § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, manda estornar o crédito no caso de furto, roubo, inutilização, destruição em sinistros da mercadoria ou insumo. Se a indenização fosse tributável a lei não mandaria estornar o crédito.

A Solução de Consulta nº 213 da 9ª RF (DOU de 09-11-11) diz que o valor de indenização recebida em razão de furto, roubo, inutilização, deterioração ou destruição em sinistro de bens não compõe a base de cálculo de PIS e COFINS.

O Código Civil, ao tratar do contrato de seguro a partir do art. 757, em diversos artigos usa a palavra indenização como no art. 763 ao dispor que não terá direito a indenização o segurado que estiver em mora no pagamento do prêmio, se ocorrer o sinistro antes de sua purgação. O art. 781 dispõe que a indenização não pode ultrapassar o valor do interesse segurado no momento do sinistro.

O STJ vem firmando pacífica jurisprudência abrangente de que indenização não é receita e nem renda. É tão abrangente que considera como indenização não tributável os recebimentos de folgas trabalhadas, os decorrentes de seção extraordinária dos deputados e senadores, etc. etc.

## **REGIME DE APROPRIAÇÃO DAS RECEITAS**

O § 1º do art. 187 da Lei nº 6.404/76 dispõe que na determinação do resultado do exercício serão computados as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda. Essa regra é conhecida como regime de competência e é adotada pela legislação tributária, salvo disposição em contrário.

Na determinação da base de cálculo de COFINS e PIS/PASEP, a regra geral é o regime de competência mas há várias exceções. O art. 20 da MP nº 2.158-35/01 permite, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, a adoção do regime de caixa, para fins de incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, desde que adote o mesmo critério em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e da CSLL.

A partir de 01-01-2000, o art. 30 da MP nº 2.158-35/01 dispõe que as variações monetárias dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, quando da liquidação da correspondente operação. Seu § 1º permite a opção para apropriar as receitas ou despesas pelo regime de competência, desde que o critério seja adotado para todos os tributos e contribuições. O art. 9º da Lei nº 9.718/98 considera essas receitas como receitas financeiras.

O art. 7º da Lei nº 9.718/98 dispõe que no caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço. Esse tratamento tributário é facultado para o subempreiteiro ou subcontratado.

## RECEITAS DE CONTRATOS A LONGO PRAZO

A legislação do Imposto sobre a Renda disciplina, no art. 407 do RIR/99, a apuração do resultado, em cada ano-calendário, de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos.

Uma parte do preço total do contrato terá que ser reconhecida como receita do período, independente de ter sido faturada, sempre que tiver custo incorrido. A dúvida era saber se esse critério de apuração da receita mensal da legislação do imposto de renda seria ou não a base de cálculo para incidência de PIS e COFINS.

Nos contratos com órgãos públicos, empresa pública ou sociedade de economia mista, qualquer que seja o prazo de duração, o art. 7º da Lei nº 9.718, de 1998, permite reconhecer a receita pelo regime de caixa na determinação da base de cálculo de PIS e COFINS.

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido têm a opção de reconhecer as receitas pelo regime de caixa ou de competência, desde que abranja a totalidade das receitas para incidência de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL (art. 20 da MP nº 2.158-35, de 2001).

A dúvida restava para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real que mantinham contratos com pessoas jurídicas não enquadradas no art. 7º da Lei nº 9.718, de 1998, e com prazo de execução superior a doze meses. A divergência de entendimento ocorria dentro da própria Receita Federal.

O art. 8º da Lei nº 10.833, de 2003, veio dispor que a contribuição incidente na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, será calculada sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto de renda, previstos para a espécie de operação.

O § 13 do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, na redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que o PIS e a COFINS incidentes na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos será calculada sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto sobre a renda, previstos para a espécie de operação. Essa alteração é aplicável, também, para as empresas no regime cumulativo de PIS e COFINS.

O crédito de PIS e COFINS somente poderá ser utilizado na proporção das receitas reconhecidas na determinação das bases de cálculo das duas contribuições (art. 8º, parágrafo único, da Lei nº 10.833, de 2003).

Nos contratos com duração de até doze meses, o item 2 da IN nº 21, de 1997, determina que a receita seja reconhecida na determinação do lucro real quando completada a execução do bem ou serviço, tenha ou não sido faturada. Nesses contratos, se o faturamento ocorrer somente ao término da execução, a receita será reconhecida no mês do faturamento para fins de PIS e COFINS.

## FATURAMENTO PARA ENTREGA FUTURA

O momento da incidência de PIS e COFINS sobre a receita de faturamento para entrega futura depende de cada situação. A Solução de Consulta nº 88 da 8ª RF (DOU de 08-06-2001) diz que a receita decorrente de venda para entrega futura deverá ser apropriada para incidência de PIS e COFINS quando ocorrer o seu faturamento. Esse entendimento não pode ser generalizado para todos os casos de faturamento para entrega futura.

O Código Comercial de 1.850 dispunha sobre o contrato de compra e venda mercantil nos arts. 191 e seguintes. A tradição da coisa vendida podia operar-se pela entrega real ou simbólica. O art. 200 dispunha que reputa-se mercantilmente tradição simbólica a remessa e aceitação da fatura, sem oposição imediata do comprador. O art. 2.045 do Código Civil revogou a Parte Primeira do Código Comercial onde se encontravam os dispositivos sobre contratos de compra e venda mercantil.

O Código Civil, ao dispor sobre as várias espécies de contratos de compra e venda, dispõe no art. 483 que a compra e venda pode ter por objeto coisa atual ou futura. Neste caso, ficará sem efeito o contrato se esta não vier a existir, salvo se a intenção das partes era de concluir contrato aleatório. No contrato de compra e venda que tiver por objeto coisa futura, o contrato está sujeito a condição, isto é, se a coisa não vier a existir, o contrato fica sem efeito como se nunca tivesse existido. Enquadra-se nessa situação o faturamento ou a venda para entrega futura de mercadoria a ser produzida.

A partir de 10-01-2003, quando entrou em vigor o Código Civil, na venda ou faturamento para entrega futura de mercadoria a ser produzida futuramente, a contabilização da receita deve ser na conta de Receitas de Exercícios Futuros. Nesse momento não há incidência de PIS e COFINS porque a receita está sob condição futura, ou seja, a de produzir a mercadoria. Se a mercadoria não for produzida, a venda fica sem efeito. O valor escriturado na conta de Resultados de Exercícios Futuros, por outro lado, não integra a Receita Bruta que é a base de cálculo das duas contribuições.

Na venda ou faturamento para entrega futura de mercadoria em estoque, a receita terá que ser reconhecida na contratação porque o art. 482 do Código Civil dispõe que a compra e venda, quando pura, considerar-se-á obrigatória e perfeita, desde que as partes acordarem no objeto e no preço. A presunção é a de que o comprador examinou o bem. A tradição real ou simbólica do Código Comercial não mais existe por revogação expressa.

## ICMS E ICMS SUBSTITUIÇÃO NA BASE DE CÁLCULO

O ICMS devido sobre as vendas da pessoa jurídica, na condição de contribuinte, não poderá ser deduzido na determinação da base de cálculo da contribuição. O Decreto-lei nº 406, de 31-12-68, que estabelece normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza dispõe em seu § 7º do art. 2º que o montante do ICM integra a base de cálculo do valor da operação de saída da mercadoria, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

O 2º C.C. vem, reiteradamente, decidindo que o ICMS, que integra o preço da mercadoria, compõe o montante da receita bruta para efeito de cálculo da contribui-

ção para o PIS sobre o faturamento. Vide os Ac. nºs 202-03-542/90 e 202-03.543/90 (DOU de 25-02-91), 202-03.704/90 e 202-03.705/90 (DOU de 20-03-91).

O STJ pacificou o entendimento de que não se exclui, na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS, a parcela do ICMS devido pela empresa na condição de contribuinte, tendo editado duas Súmulas dizendo:

68 - a parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

94 - a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL (COFINS é substituta do FINSOCIAL).

No julgamento do REsp nº 531.734-SC e REsp nº 506.708-PR (DJU de 08-09-04) estão citadas diversas decisões anteriores com base nas Súmulas nºs 68 e 94 do STJ. O STF tem sobrestado o julgamento de recursos em que é discutida a questão da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS dizendo que encontra-se pendente de julgamento no Pleno o RE nº 240.785-2 a versar sobre matéria idêntica.

O PN nº 77, de 23-10-86, definiu que o ICMS referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria, e, conseqüentemente, o faturamento. Sendo um imposto incidente sobre vendas, deve compor a receita bruta para efeito de base de cálculo das contribuições ao PIS e FINSOCIAL. Entretanto, o ICMS referente à substituição tributária não integra a base de cálculo do contribuinte substituído no tocante às suas contribuições para o PIS e FINSOCIAL, por constituir uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.

O que o Parecer da Receita Federal está dizendo é que o ICMS calculado sobre o valor das operações próprias de venda não poderá ser deduzido do faturamento, enquanto o ICMS calculado sobre a operação de venda do contribuinte substituído não deve ser adicionado ao valor do faturamento.

O destaque do valor do ICMS na nota fiscal e a permissão para o adquirente efetuar o crédito do imposto na escrituração fiscal é para possibilitar a apuração do ICMS a ser pago em cada etapa das operações. Sem o mecanismo do crédito seria possível apurar o ICMS a ser pago pelo comerciante de veículos. Verificaria a diferença de valor entre o preço de compra e o de venda e aplicaria a alíquota do imposto. Isso, todavia, seria impossível na maioria das operações comerciais. Uma loja de roupas não teria condições de controlar os preços de compra e de venda de cada roupa para apurar a diferença sujeita ao ICMS.

**Julgamento de RE em andamento no Pleno do STF.** O STF iniciou, no dia 24-08-2006, o julgamento do RE 240.785/MG em que se discute a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS (Informativo nº 437 do STF). Dois Ministros que não conheciam do RE por considerarem ser o conceito de faturamento matéria infraconstitucional foram vencidos. Os Ministros vencedores entenderam configurada a violação ao art. 195, I, da CF, ao fundamento de que a base de cálculo da COFINS somente pode incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços, ou seja, sobre a riqueza obtida com a realização da operação, e não sobre ICMS, que constitui ônus fiscal e não faturamento.

De acordo com os jornais, o julgamento de pouco mais de uma hora, antes do pedido de vista de um dos Ministros, os seis votos dados foram pela exclusão do ICMS. O que mais desabona o STF é o noticiário de que o processo esteve engavetado, por sete anos, por um dos Ministros já aposentado e que foi Ministro da Justiça.

O STF encerrou, em 08-10-14, o julgamento do RE 240785/MG em que discutia a exclusão do ICMS na base de cálculo de PIS e COFINS nas vendas de bens, iniciada em 1999. O recurso foi provido por maioria de votos mas a questão não está pacificada porque vários ministros favoráveis à exclusão estão aposentados. Com isso, é estranho que o STF não tenha julgado em primeiro lugar a ADC 18/DF ou RE 544706/PR com repercussão geral. Se os atuais ministros julgarem que o ICMS não pode ser excluído da base de cálculo de PIS e COFINS vai ter um contribuinte favorecido até quando?

O primeiro grande equívoco é o STF considerar a matéria como de cunho constitucional, quando o litígio gira em torno do conceito e composição da receita bruta ou faturamento. Isso porque não há nenhuma lei, para ser declarada inconstitucional, que disponha sobre a inclusão de ICMS na base de cálculo da COFINS.

O segundo equívoco é considerar que o valor do ICMS está incluído na receita da venda de mercadorias e produtos. O art. 155 da CF dispõe que o ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

A Constituição está dizendo que uma mercadoria, por exemplo, comprada por R\$ 100,00 e revendida por R\$ 150,00 deverá pagar o ICMS mediante aplicação da alíquota sobre R\$ 100,00 na primeira operação e sobre R\$ 50,00 na segunda operação. O sistema de apurar a diferença de ICMS devida em cada operação é impraticável para a maioria dos bens. Seria possível apurar o ICMS a ser pago em cada operação de venda de veículo ou guindaste porque verificaria a diferença de valor entre o preço de compra e o de venda e aplicaria a alíquota do ICMS. Como um supermercado vai apurar a diferença de ICMS devida nas vendas de dezenas de milhares de produtos?

O único sistema viável para aplicar a não cumulatividade de ICMS é pelo sistema de crédito na escrituração fiscal. Assim, se o supermercado comprou mercadorias no valor de R\$ 100.000,00 durante o mês e revendeu durante o mês R\$ 130.000,00 e considerando todas as operações tributadas pelo ICMS à alíquota de 18%, na escrita fiscal tem crédito de ICMS de R\$ 18.000,00 e débito de R\$ 23.400,00. A diferença de ICMS a ser paga será de R\$ 5.400,00 que corresponde a 18% de R\$ 30.000,00.

O supermercado ao efetuar o crédito de R\$ 18.000,00 na sua escrituração fiscal não significa que pagou esse valor de ICMS na compra das mercadorias. O critério contábil de retirar do estoque o valor do ICMS a ser creditado no livro fiscal é forma de contabilização. As empresas podem contabilizar os estoques de mercadorias pelo valor da nota fiscal, sem retirar o valor do ICMS. Cada empresa opta por um critério.

Está tão arraigada a idéia equivocada de que o adquirente de mercadoria está pagando o ICMS ou de que o ICMS está contido no valor da nota fiscal que encontramos nas decisões judiciais, nos comentários dos agentes fiscais do ICMS e até de procuradores da Fazenda Nacional. O Tribunal Pleno do STF no RE nº 212.209/RS (DJU de 13-06-99) decidiu o seguinte: Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviços somado o próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido. O destaque do ICMS nas notas fiscais é meramente para facilitar a apuração dos créditos. O ICMS não está contido no valor da operação.

A Receita Federal tem boa dose de culpa na interpretação equivocada de que o valor do ICMS incidente na venda de bens integra o valor da operação. Desde a IN nº 51, de 1978, a Receita Federal vem esclarecendo que “a pessoa jurídica está obriga-

da a excluir do custo de aquisição de mercadorias para revenda e de matérias-primas o montante do ICMS recuperável, destacado na nota fiscal. Como consequência, deverá registrar no balanço patrimonial o estoque inventariado pelo seu valor líquido, isto é, livre de ICMS”, conforme resposta da Pergunta nº 270 do livro editado em 2006.

Nos países que adotam o IVA, o imposto incide somente na última operação de venda ao consumidor final, com isso o contribuinte de fato e de direito é o comprador da mercadoria. A empresa vendedora não é contribuinte do imposto e não tem qualquer ônus como despesa.

O Brasil adota o ICMS que incide em cada operação de venda, cuja legislação considera como contribuinte a empresa vendedora que escritura o imposto como despesa operacional. O sistema de crédito é apenas para viabilizar a apuração do imposto a ser pago, como já analisado. Se o ICMS incidisse somente na última venda ao consumidor não haveria o sistema de créditos. O judiciário precisa analisar essa particularidade.

Os integrantes do Poder Judiciário não têm obrigação de conhecer contabilidade e demonstrações financeiras mas esses elementos provam que o ICMS não está contido no valor da mercadoria constante da nota fiscal. Não estamos falando da repercussão econômica de tributos porque isso ocorre até com o imposto de renda.

Se o ICMS estivesse sendo cobrado do adquirente de mercadoria esse imposto não seria escriturado como despesa da empresa vendedora. O ônus tributário do ICMS é da empresa vendedora e não da compradora. Se o ônus tributário do ICMS fosse do comprador, a empresa ao vender mercadoria para pessoa jurídica de direito público não recolheria o ICMS em razão da imunidade do adquirente. A jurisprudência é pacífica de que é devido o ICMS na venda de bens para entidade imune porque o ônus do imposto é do vendedor e não do comprador.

O valor da exclusão do ICMS na base de cálculo de PIS e COFINS não pode ser determinado pela simples operação aritmética de aplicação da alíquota sobre a receita da venda do mês. O valor do crédito utilizado no mês terá que ser deduzido. Com isso, o valor da exclusão será o valor efetivamente pago no mês a título de ICMS.

Se o crédito utilizado em cada etapa da operação não for deduzido do débito apurado, o valor resultante da soma das exclusões será muito maior que a soma dos valores de ICMS recolhidos. O indébito do passado não será crédito líquido e certo para restituição ou compensação com outros tributos porque depende de apuração do valor.

Se entender que o valor do ICMS está contido no valor da nota fiscal de mercadoria, o mesmo raciocínio vale para a base de cálculo do IPI. Com isso, o valor do ICMS deve ser excluído na determinação da base de cálculo do IPI.

Se o valor do ICMS está contido no valor da nota fiscal de mercadoria, o valor de PIS e de COFINS do regime não-cumulativo, também, está contido no valor da mercadoria vendida. Com isso, vai criar duas variáveis no cálculo porque o valor do ICMS depende do valor de PIS e COFINS enquanto o valor destes depende do valor de ICMS.

Se o valor do ICMS deve ser excluído da base de cálculo de PIS e COFINS, aquele imposto não poderá compor a base de cálculo do crédito de PIS e COFINS do regime não-cumulativo na aquisição de mercadorias, matérias-primas e outros bens porque deixa de compor o custo de aquisição.

Para restituição de PIS e COFINS pagos sobre suposto ICMS incluído na base de cálculo das duas contribuições, a empresa terá que provar que não repassou o res-

pectivo encargo financeiro para o comprador. Essa comprovação será impossível de ser feita se o STF decidir que o ICMS está incluído no valor da operação mercantil. Se o ICMS está incluído o PIS e a COFINS do regime não-cumulativa também estão incluídos. Com isso, a possibilidade de a União ter que devolver o PIS e a COFINS do regime não-cumulativo é remota.

**Prova matemática de que o ICMS não compõe a receita bruta, sendo ônus do vendedor.** A controvérsia de entendimento se o valor do ICMS devido sobre as vendas de mercadorias da pessoa jurídica, na condição de contribuinte, deve ou não ser deduzido na determinação da base de cálculo de PIS e COFINS, surgiu por culpa da Receita Federal.

O art. 13 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, dispõe que o custo de aquisição de mercadorias destinadas à venda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

No RIR/99, aquele dispositivo legal está transcrito no art. 289, § 1º. Nesse artigo, como nos Regulamentos anteriores, foi inserido, sem base em lei, o § 3º dizendo que não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de crédito na escrita fiscal.

Por causa do equívoco cometido pelos montadores dos vários RIR com a introdução daquele § 3º, todos os atos administrativos e as soluções de consultas expedidos pela Receita Federal mandam excluir, do custo de aquisição e dos estoques de mercadorias e matérias-primas, o valor do ICMS e o PIS e a COFINS do regime não cumulativo.

A empresa, ao adquirir mercadoria ou matéria-prima, não está pagando ICMS, PIS e COFINS, para justificar a exclusão desses valores do estoque. Se a empresa adquirente estivesse pagando ICMS, na receita bruta da empresa vendedora estaria contido o valor do ICMS. É fácil provar por números de que o valor do ICMS não está contido no valor da receita de venda mas é impossível provar o contrário, isto é, que o ICMS está contido na receita da venda. Vejamos o exemplo a seguir.

Uma indústria (**A**) adquire matéria-prima de produtor rural, pessoa física, e para facilitar o raciocínio, na produção industrial não teve nenhum crédito de ICMS sobre os insumos. A alíquota do ICMS é de 18%.

A indústria (**A**) vendeu o produto para a atacadista (**B**) por R\$ 100,00 e recolheu o ICMS de R\$ 18,00 fazendo o seguinte lançamento contábil: débito de despesas de ICMS e crédito de caixa.

A atacadista (**B**) vendeu a mercadoria para a varejista (**C**) por R\$ 150,00. O ICMS devido é de 18% de R\$ 150,00 que resulta em R\$ 27,00 mas no livro fiscal tem crédito de 18% de R\$ 100,00 que resulta em R\$ 18,00. O valor recolhido de R\$ 9,00 teve o seguinte lançamento contábil: débito de despesas de ICMS e crédito de caixa.

A varejista (**C**) vendeu a mercadoria para consumidor final por R\$ 200,00. O ICMS devido é de R\$ 36,00 mas tem crédito de 18% sobre R\$ 150,00 que resulta em R\$ 27,00. O valor recolhido de R\$ 9,00 teve o seguinte lançamento: débito de despesas de ICMS e crédito de caixa.

A soma das despesas de ICMS lançadas pelas três empresas foi de R\$ 36,00 (R\$ 18,00 de **A**, R\$ 9,00 de **B** e R\$ 9,00 de **C**). Aplicando 18% sobre o valor da venda ao consumidor final de R\$ 200,00 resulta no ICMS devido de R\$ 36,00. Aqui está a prova de que o ônus do ICMS foi suportado pelas empresas vendedoras, ou seja, no valor da receita das vendas não está contido o ICMS.

Se a indústria vender o produto diretamente para o consumidor final por R\$ 200,00,

na conta de despesas do ICMS será escriturado o valor de R\$ 36,00 (18% de R\$ 200,00). A indústria recebe do consumidor final a receita faturada de R\$ 200,00 e não de R\$ 236,00. Como o ICMS de R\$ 36,00 foi suportado pela indústria, fica a prova de que o comprador da mercadoria não pagou o ICMS.

A tese equivocada, de que o valor do ICMS está contido no valor da receita bruta, leva ao entendimento de que o valor do ICMS lançado pela empresa vendedora de mercadoria, como despesa, é indedutível por estar assumindo o ônus por mera liberalidade.

Com a prova de que o valor do ICMS devido na venda não está contido no valor da receita bruta, chega-se à conclusão de que na compra de mercadoria ou matéria-prima não deve ser excluído o valor do ICMS para escrituração dos estoques. Então, o único meio correto de controlar os débitos e créditos de ICMS é manter conta corrente exclusivamente nos livros fiscais.

**ICMS pago por substituição tributária.** O STJ decidiu, no REsp 1.456.648-RS - DJe de 28-06-16, que a empresa substituída (adquirente de bens) não tem direito ao crédito de PIS e COFINS sobre o valor do ICMS pago pela substituta (vendedora) fora do valor da nota fiscal para reembolso.

A decisão é correta porque aquele valor do ICMS não entrou no valor da venda da nota fiscal, não tendo sido tributado pelas duas contribuições. A Receita Federal já esclareceu a questão com o PN nº 77 de 23-10-86.

A Solução de Consulta COSIT nº 104 (DOU de 01-02-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que o valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de substituto tributário pode ser excluído da base de cálculo de PIS e COFINS, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, desde que destacado em nota fiscal.

A Solução de Consulta COSIT nº 37 (DOU de 20-01-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que na hipótese de o contribuinte substituto estiver impedido, na emissão de nota fiscal, de efetuar o destaque do ICMS retido na substituição, poderá considerar o valor retido como não incluso no valor da receita bruta, com exclusão na base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

**Semi-anistia.** O § 1º do art. 39 da Lei nº 12.865, de 2013, dispõe que poderão ser pagos ou parcelados pelas pessoas jurídicas, nos mesmos prazos e condições estabelecidos neste artigo, os débitos objeto de discussão judicial relativos à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

**ISS na base de cálculo de PIS e COFINS.** Ainda que por equívoco dos ministros, o STF venha a decidir que o valor do ICMS deve ser excluído da receita bruta na apuração de PIS e COFINS, é impossível o STF decidir pela exclusão, também, do ISS.

O art. 155 da Constituição dispõe que o ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, enquanto pelo art. 156 o ISS é cumulativo. Pela Constituição o ônus do ICMS e do ISS é do vendedor do bem ou prestador do serviço.

No caso do ISS que é imposto cumulativo, se o STF decidir que da receita bruta deva ser deduzido o valor do ISS na determinação da base de cálculo de PIS e COFINS, pode-se afirmar que é o fim da credibilidade do Judiciário no Brasil.

## CONTRIBUIÇÃO AO INSS SOBRE RECEITA

Alguns juízes da 1ª instância estão concedendo liminar em mandado de segurança para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição previdenciária que incide sobre a receita. Trata-se de equívoco por desconhecimento da matéria. Se o ICMS fosse excluído, as contribuições de PIS e COFINS, também, deveriam ser excluídos.

O STJ decidiu que a parcela relativa ao ICMS, ressalvada a retenção decorrente do regime de substituição tributária (ICMS-ST) e demais deduções legais, inclui-se no conceito de receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da contribuição substitutiva instituída pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011 (REsp 1.528.604-SC no DJe de 17-09-15).

## INSTITUIÇÕES DO SISTEMA FINANCEIRO

O parágrafo único do art. 11 da Lei Complementar nº 70, de 30-12-91, deu isenção de COFINS para as pessoas jurídicas elencadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24-07-91. Essa isenção não foi revogada expressamente por nenhuma lei.

A Lei nº 9.718, de 27-11-98, que aumentou a base de cálculo da COFINS para as pessoas jurídicas em geral e elevou de 2% para 3% sua alíquota não criou obrigação do recolhimento da contribuição para as instituições do sistema financeiro, mas estas passaram a recolher a COFINS sem contestação porque a base de cálculo dessas empresas ficou reduzida a insignificância.

O § 5º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 dispõe que na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

O art. 1º da Lei nº 9.701, de 17-11-98, na determinação da base de cálculo de PIS/PASEP, permite as pessoas jurídicas do sistema financeiro excluírem inúmeras despesas e receitas. Essa faculdade tornou-se extensiva para a COFINS.

O art. 2º da MP nº 2.158-35, de 24-08-01, deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 9.718/98, com discriminação de custos, despesas e receitas que podem ser excluídas na determinação da base de cálculo de PIS/PASEP e COFINS.

A IN nº 1.285, de 13-08-12, disciplinou a apuração da base de cálculo de PIS e COFINS das instituições financeiras e equiparadas. Vários artigos da IN nº 247, de 2002, foram revogados.

O art. 18 da Lei nº 10.684, de 30-05-03, elevou de 3% para 4% a alíquota de COFINS devida pelas pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º e 8º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, ou seja, instituições financeiras e equiparadas.

**Revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.** O art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009, revogou aquele parágrafo que ampliou a base de cálculo de PIS e COFINS. A revogação beneficiou as empresas do sistema financeiro em relação às receitas não decorrentes de sua atividade como doações recebidas.

Há controvérsia de entendimento se os juros de empréstimos cobrados pelas instituições financeiras estão beneficiados com a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, ou seja, tais juros não se enquadram no conceito de faturamento a que se referia o art. 195 da Constituição, antes da EC nº 20.

A Constituição não usou a palavra faturamento no sentido de emitir fatura porque isso

levaria ao absurdo de empresas com idêntica atividade, as que emitiam a fatura estariam sujeitas ao PIS e COFINS enquanto as que não emitiam a fatura estariam imunes. A palavra faturamento foi usada como sinônimo de receita bruta que é a receita da atividade.

Há mais de 50 anos as escolas de contabilidade ensinam que receita bruta corresponde a receita da atividade das empresas e esse conceito foi adotado pela legislação do imposto de renda (art. 279 do RIR/99). Na época em que não existia internet e a declaração do imposto de renda era preenchida em formulário de papel, o quadro da demonstração das receitas era composto de várias linhas do seguinte modo:

- Receita da exportação de produtos
- + Receita da venda no mercado interno
- + Receita da revenda de mercadorias
- + Receita da prestação de serviços
- + Receita de unidades imobiliárias vendidas
- Vendas canceladas e descontos incondicionais
- Impostos incidentes sobre vendas e serviços
- = Receita líquida

Na linha da receita da prestação de serviços, o Manual da Receita Federal dizia que as pessoas jurídicas componentes do sistema financeiro nacional, as seguradoras e demais empresas prestadoras de serviços deverão indicar, nesse item, a receita bruta correspondente a essa atividade. Isso significa que os juros de empréstimos feitos pelas instituições financeiras, eram inseridos naquela linha, que corresponde à receita bruta e faturamento.

As empresas de factoring têm como atividade a compra de duplicatas com deságio para ter ganho da diferença entre o preço pago e o valor de face dos títulos. A Receita Federal definiu pelo ADN nº 51, de 1994, que a diferença entre o valor de face e o valor da operação de alienação de duplicata para empresa de fomento comercial (factoring), será computada como despesa operacional de alienante, na data da transação, enquanto a empresa de factoring computará aquela diferença como receita do período-base da operação.

Aquele ato normativo definiu que o ganho financeiro das empresas de factoring não é receita financeira destas e nem despesas financeiras das empresas alienantes de duplicatas. Se o ganho fosse receita financeira, as empresas de factoring podem apropriar as receitas pelo critério de pró rata tempore, enquanto as empresas alienantes teriam que apropriar as despesas pelo mesmo critério.

ALC nº 116, de 2003, que dispõe sobre a cobrança de ISS, no item 17.23 considera as operações das empresas de factoring como de prestação de serviços. Os juros de empréstimos cobrados pelas instituições financeiras têm semelhança com a atividade de factoring, não havendo incidência de ISS por não estarem listados naquela LC. Nessa remuneração há um misto de ganho financeiro, serviços e risco de inadimplência. Com isso, os juros auferidos pelas instituições financeiras não estão compreendidos no alargamento da base de cálculo de PIS e COFINS da Lei nº 9.718, de 1998, porque são considerados como faturamento, com incidência das duas contribuições.

**Semi-anistia.** O art. 39 da Lei nº 12.865, de 2013, concedeu redução de multa de ofício, juros e multa de mora e encargo legal, para as instituições financeiras e companhias seguradoras, sobre débitos de PIS e COFINS vencidos até 31-12-12,

para pagamento a vista ou em prestação.

**Depósitos administrativos ou judiciais.** No DOU de 03-04-13 estão publicadas cinco Soluções de Consulta da 8ª RF, como a de nº 36, dizendo que no caso de instituições financeiras sujeitas ao regime cumulativo, a receita de variações monetárias ativas, contrapartida decorrente de variação monetária dos depósitos de natureza tributária ou não tributária, efetuados judicial ou administrativamente, não se encontra abrangida pela hipótese de incidência de PIS e COFINS, por não se constituir em receita da atividade empresarial, não havendo que se falar em tributação pelas referidas contribuições. As decisões valem para os juros Selic.

**Rede arrecadadora de receitas federais.** O § 10 do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, na redação da MP nº 601, de 2012, dispõe que as pessoas jurídicas integrantes da Rede Arrecadadora de Receitas Federais poderão excluir da base de cálculo da COFINS o valor auferido em cada período de apuração como remuneração dos serviços de arrecadação de receitas federais, dividido pela alíquota referida no art. 18 da Lei nº 10.684, de 2003. Aquele § 10 recebeu nova redação com o art. 36 da Lei nº 12.844 de 2013.

**Sociedades seguradoras.** A Solução de Consulta nº 91 da 8ª RF (DOU de 31-05-12) examinou as receitas que compõem a base de cálculo de PIS e COFINS das seguradoras. No caso de receitas produzidas pelos títulos do Tesouro Nacional, debêntures, letras hipotecárias etc., adquiridos para constituir reservas técnicas e fundos especiais e provisões na forma da legislação que regula a atividade, por ser compulsória a aquisição, tais receitas financeiras são consideradas da atividade, estando sujeitas ao PIS e à COFINS. A decisão é duvidosa quanto à legalidade porque essas receitas são consideradas financeiras para tributação pelo imposto de renda.

## CORRETORAS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS

Essas pessoas jurídicas podem ter participações societárias classificadas no ativo não circulante ou no circulante, estas constituindo objeto da atividade como se fossem mercadorias. Na alienação de participação societária do ativo circulante tem incidência de PIS à Alíquota de 0,65% e de COFINS de 4%, na forma da Lei nº 13.043 de 2014.

O art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, na redação do art. 30 da Lei nº 13.043, de 2014, permite excluir da base de cálculo de PIS e COFINS incidentes sobre a receita da alienação de participação societária o valor despendido na aquisição dessa participação, desde que a receita da alienação não tenha sido excluída da base dessas contribuições. As sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, por estarem no regime cumulativo, a dedução do custo de aquisição substitui o crédito.

## CORRETORAS DE SEGUROS

O ADI nº 21, de 28-10-03, definiu que o aumento da alíquota de COFINS de 3% para 4% de que trata o art. 18 da Lei nº 10.684, de 30-05-03, aplica-se aos agentes autônomos de seguros privados e por analogia às corretoras de seguros.

A tributação das sociedades corretoras de seguros é controversa. O ADN nº 23, de 29-06-93, e o PN nº 1, de 03-08-93, definiram que as sociedades corretoras de seguros não estavam sujeitas ao pagamento da COFINS mas estavam sujeitas à alíquota maior da CSLL, aplicável para as entidades do sistema financeiro. Em razão

da mudança de orientação da Receita Federal, a IN nº 77, de 31-08-93, concedeu prazo de 30 dias para pagar as diferenças da CSLL, sem acréscimos legais.

Há falta de coerência da Receita Federal ao equiparar as sociedades corretoras de seguros como entidades do Sistema Financeiro, para efeitos de tributação de PIS, COFINS e CSLL mas, para fins de IRPJ, permitir a opção pelo lucro presumido quando essa forma de tributação é vedada para as pessoas jurídicas integrantes do Sistema Financeiro.

O entendimento da Receita Federal em equiparar as sociedades corretoras de seguros como integrantes do Sistema Financeiro decorre do § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24-07-91, que inclui no sistema, para fins de contribuição ao INSS, os agentes autônomos de seguros privados. A equiparação foi feita por analogia quando o art. 108 do CTN dispõe que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

A CSRF, ao julgar o aumento da alíquota de CSLL de sociedade corretora de seguros, procedido pelos atos normativos já citados, decidiu a favor da empresa dizendo que não há coincidência conceitual entre os termos “agente autônomo de seguros privados” e “corretor de seguros”, sendo vedado o emprego de analogia para estender o alcance da lei, no tocante à fixação do pólo passivo da relação jurídico-tributária, a hipótese que não estejam legal e expressamente previstos (ac. nº 01-03.633/2001 no DOU de 06-08-03).

O ADI nº 17, de 23-12-11 (DOU de 26-12-11), definiu que as sociedades corretoras de seguros subsumem-se ao § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e, portanto, estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da COFINS à alíquota de 4%.

A confusão é grande porque as corretoras de seguros pagam a CSLL pela alíquota de 9% e não de 15% (Solução de Divergência nº 4 (DOU de 10-05-12). Essas empresas pagam a COFINS como integrantes do sistema financeiro, fato que não é aplicado para a CSLL.

Na IN nº 1.285, de 2012, consta como pessoas jurídicas sujeitas ao regime cumulativo de COFINS com alíquota de 4%, os agentes autônomos de seguros privados e de crédito, que são pessoas físicas. As sociedades corretoras de seguros não constam na Instrução.

A IN nº 1.628, de 17-03-16, esclareceu que as sociedades corretoras de seguros não está incluído no inciso II do art. 1º da IN nº 1.285, de 2012, que relacionou as atividades sujeitas ao regime cumulativo de PIS e COFINS. Com isso, estão no regime não cumulativo.

O STJ, em recurso repetitivo, decidiu que as sociedades corretoras de seguros estão fora do rol de entidades constantes do art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, o aumento de 3% para 4% da alíquota de COFINS promovido pelo art. 18 da Lei nº 10.684, de 2003, não alcança as sociedades corretoras de seguros (REsp 1.391.092-SC no DJe de 10-02-16).

## **OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE**

O art. 8º-A da Lei nº 9.718, de 1998, acrescido pelo art. 19 da Lei nº 12.873, de 2013, elevou para 4% a alíquota de COFINS das operadoras de planos de saúde.

O § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, dispõe que na determinação da base de cálculo de PIS e COFINS, as operadoras de planos de saúde poderão deduzir o valor

referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.

Aquele art. 3º da Lei teve acréscimo do § 9º-A pela Lei nº 12.873, de 2013, dispondo:

§ 9º-A Para efeito de interpretação, o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do § 9º entende-se o total dos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de benefícios da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida.

O art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, foi acrescido do § 9º-B pelo art. 21 da Lei nº 12.995, de 2014, dispondo que para efeitos de interpretação do caput, não são considerados receita bruta das administradoras de benefícios os valores devidos a outras operadoras de planos de assistência à saúde.

Por tratar-se de lei interpretativa, os seus efeitos retroagem à data da lei interpretada e com isso ficam cancelados todos os processos pendentes. A interpretação do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, coincide com a interpretação dada pelo § 9º-A acrescido pela Lei nº 12.873 de 2013. As autuações eram indevidas porque a lei já dizia que as operadoras de planos de saúde podem deduzir os pagamentos para terceiros como hospitais, laboratórios, médicos, etc. Além disso, a dedução dos valores pagos pelos eventos ocorridos é justa.

As operadoras de planos de saúde praticam atividade de intermediação em relação aos pagamentos para terceiros como hospitais, laboratórios, médicos etc. O valor integral recebido não é sua receita. Tratamento semelhante ocorre com as agências de turismo e agências de propaganda. Os valores recebidos pelas agências de turismo para pagar passagens aéreas e estadias de hotéis não entram na base de cálculo dos tributos. O valor recebido pela agência de propaganda para ser repassado para televisão, jornal ou revista não é receita da agência.

## **COOPERATIVAS**

Vide Capítulo sobre cooperativas.

## **PESSOAS JURÍDICAS SEM FINS LUCRATIVOS**

Vide Capítulo de Pessoas Jurídicas Imunes e Isentas.

## **ATIVIDADE IMOBILIÁRIA**

Vide Capítulo de compra e venda, incorporação e loteamento de imóveis.

## **LUCRO PRESUMIDO**

As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins de incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação

ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL (art. 20 da MP nº 2.158-35/01).

No caso de optar pelo regime de caixa, o art. 85 da IN nº 247/02 diz que a empresa deverá emitir documento fiscal quando da entrega do bem ou da conclusão do serviço e indicar, no livro Caixa, em registro individualizado, o documento fiscal a que corresponder cada recebimento.

O art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º, as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido. Isso significa que a pessoa jurídica que optar pelo lucro presumido permanecerá no regime cumulativo de COFINS, com observância da legislação anterior à instituição do regime não-cumulativo.

Na legislação anterior, as receitas de algumas atividades tinham incidência de PIS e COFINS pelo regime semi-monofásico, isto é, até a fabricação do produto a incidência era cumulativa em cada operação. A indústria, ao vender o produto, pagava PIS e COFINS com alíquota maior porque nas operações posteriores não tinha incidência das duas contribuições, seja por alíquota zero ou isenção.

As pessoas jurídicas produtoras ou importadoras de combustíveis, bebidas, fármacos, perfumaria, veículos, máquinas, autopeças etc., mesmo estando no regime cumulativo de PIS e COFINS por estarem no lucro presumido, pagam aquelas duas contribuições com alíquotas diferenciadas.

## MUDANÇA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DE PIS E COFINS

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido estão no regime cumulativo de PIS e COFINS, enquanto as tributadas com base no lucro real estão no regime não-cumulativo. Neste item serão abordadas as implicações decorrentes da mudança do regime de tributação do lucro real para lucro presumido ou deste para aquele.

As alíquotas normais de PIS e COFINS no regime cumulativo são, respectivamente, de 0,65% e 3% enquanto no regime não cumulativo são de 1,65% e 7,6%. Há inúmeras operações com alíquotas diferenciadas, principalmente naquelas de incidência semi-monofásica como ocorre com combustíveis, bebidas, remédios, veículos etc. Há, também, inúmeras operações com alíquota zero ou com suspensão. As empresas comerciais que têm grandes receitas de revenda de bens importados diretamente podem ter a carga tributária diminuída com a tributação pelo lucro real em vez de lucro presumido. Na importação de bens há incidência de PIS de 1,65% e COFINS de 7,6% mas na venda pelo lucro presumido paga PIS de 0,65% e COFINS de 3% sem direito de deduzir as duas contribuições pagas na importação. No lucro real, na venda paga PIS de 1,65% e COFINS de 7,6% mas tem direito de deduzir as contribuições pagas na importação e, também, tem créditos de que trata o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

**Alteração de lucro presumido para real.** A opção pela tributação com base no lucro presumido deverá ser manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, conforme dispõe o art. 26, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996. O § 1º do art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998, dispõe que a opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário. Com isso, a alteração do regime de tributação de PIS e COFINS, também, somente poderá ser feita no início

de cada ano-calendário.

**Estoque de bens na mudança.** O § 5º do art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que a pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido ou optante pelo SIMPLES, passar a ser tributada com base no lucro real, na hipótese de sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, terá direito ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista neste artigo, calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do imposto de renda.

O montante do crédito presumido de COFINS será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% sobre o valor do estoque, enquanto para o PIS o percentual aplicável será de 0,65%. A base de cálculo será o valor dos bens adquiridos para revenda, no caso de empresa comercial, e o valor dos bens utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção de bens destinados à venda, no caso de empresa industrial ou prestadora de serviços, na forma do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

O art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que terá direito ao crédito presumido calculado sobre os estoques de bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País. Aquele artigo não foi alterado com a instituição de PIS e COFINS na importação de bens, tanto que o art. 48 da IN nº 594, de 26-12-05, só admite o crédito sobre o estoque de bens adquiridos no País e existente na data da mudança do regime cumulativo para o não cumulativo.

Seja empresa comercial, industrial ou prestadora de serviços, na mudança do regime de tributação de lucro presumido para lucro real no dia 1º de janeiro, é necessário fazer um inventário dos bens adquiridos no País e que se enquadram nos incisos I ou II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Para esses bens o crédito presumido é calculado pela aplicação do percentual de 3% para a COFINS e de 0,65% para o PIS.

A COSIT, na Solução de Divergência nº 13 (DOU de 07-11-07) e 17 (DOU de 10-12-07), decidiu que o valor do ICMS, quando recuperável, não integra o valor dos estoques a ser utilizado como base de cálculo do crédito presumido previsto no art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003. A decisão não tem base legal porque a empresa vendedora da mercadoria ou matéria-prima não excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS como determina a Receita Federal. O equívoco é grave.

No inventário levantado, se a empresa tiver bens importados com incidência de PIS e COFINS Importação e que se enquadram nos incisos I ou II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a melhor opção é fazer o crédito com as alíquotas pagas na importação. Esse crédito é perfeitamente legal pois o art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de PIS e COFINS, nas hipóteses de bens adquiridos para revenda e bens utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção de bens destinados à venda.

Aquele art. 15 permite descontar o crédito desde que tenha ocorrido a incidência de PIS e COFINS na importação de bens, não fazendo distinção se no momento da importação a pessoa jurídica estava no regime cumulativo ou não cumulativo das contribuições. No inventário de abertura é necessária a separação dos bens importados que tiveram a incidência das duas contribuições daqueles que não tiveram a incidência.

A Solução de Divergência nº 4 (DOU de 11-03-08) não permite descontar o PIS e a COFINS pagos na importação de mercadorias para revenda, existentes em estoque na data da mudança de regime cumulativo para o não-cumulativo. Trata-se de restrição ilegal.

O crédito calculado sobre os bens adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, existentes na data da mudança de lucro presumido para lucro real, será utilizado em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas na forma do art. 12, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003. O crédito de PIS e COFINS calculado sobre bens importados, existentes na mudança do regime de tributação, poderá ser utilizado integralmente de imediato.

**Depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado.** O inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, na redação dada pelo art. 43 da Lei nº 11.196, de 2005, permite calcular o crédito de PIS e COFINS sobre a depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O § 3º daquele art. 3º dispõe que o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

- I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
- II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;
- III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Na mudança de lucro presumido para lucro real, a empresa tem direito ao crédito sobre a depreciação de bens adquiridos de pessoa jurídica no Brasil, ainda que em data anterior à alteração do regime de tributação, desde que o bem tenha sido adquirido a partir de 01-05-2004. A vedação para calcular o crédito sobre depreciação de bens adquiridos antes daquela data veio com o art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004. Para os bens importados que tiveram a incidência de PIS e COFINS, o art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, permite calcular o crédito com base na depreciação.

Na mudança para o lucro real, a empresa passa a ter direito ao crédito sobre as despesas incorridas elencadas no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. A base de cálculo e os critérios de apuração do crédito são iguais para o PIS e a COFINS.

**Alteração de lucro real para presumido.** A pessoa jurídica, ao mudar do regime de tributação, de lucro real para lucro presumido, passa a pagar o PIS à alíquota de 0,65% em vez de 1,65% e a COFINS à alíquota de 3% em vez de 7,6% mas perde o direito de deduzir os créditos a que se refere o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

A perda do crédito é imediata na mudança do regime de tributação. Assim, o saldo de crédito de PIS e COFINS calculado sobre aquisição de mercadoria para revenda, matéria-prima para industrialização, despesas incorridas que geraram crédito, contribuição paga na importação etc. não poderá ser utilizado a partir da mudança do regime de Tributação.

## VENDA DE CIGARROS

A base de cálculo da COFINS devida mensalmente pelos fabricantes de cigarros, na condição de contribuinte e de substitutos dos comerciantes atacadistas e varejistas,

será obtida multiplicando-se o preço de venda do produto no varejo por 169% (art. 62 da Lei nº 11.196, de 2005). A aplicação da alíquota de 3% sobre aquela base de cálculo resulta na COFINS devido pelo fabricante e pelo comerciante atacadista e varejista.

A base de cálculo de PIS devida mensalmente pelos fabricantes de cigarros, na condição de contribuinte e de substitutos dos comerciantes atacadistas e varejistas, será obtida multiplicando-se o preço de venda do produto no varejo por 1,98 (art. 62 da Lei nº 11.196, de 2005). A aplicação da alíquota de 0,65% sobre aquela base de cálculo resulta no PIS devido pelo fabricante e pelo comerciante atacadista e varejista.

Se o preço de venda do cigarro no varejo é de R\$ 5,00, a base de cálculo da COFINS será de R\$ 5,00 x 169% = 8,45 enquanto a base de cálculo do PIS será de R\$ 5,00 x 1,98 = 9,90. O comerciante atacadista e varejista de cigarros não computará, na base de cálculo das duas contribuições, as receitas das vendas de cigarros porque o valor devido já foi pago pelo fabricante.

O importador de cigarros sujeita-se, na condição de contribuinte e de contribuinte substituto dos comerciantes varejistas, ao pagamento das contribuições, para o PIS/PASEP e para o financiamento da seguridade social – COFINS, calculadas segundo as mesmas normas aplicáveis aos fabricantes de cigarros nacionais. O pagamento deverá ser efetuado na data do registro da Declaração de Importação no SISCOMEX (arts. 53 e 54 da Lei nº 9.532/97).

O Decreto nº 4.524, de 17-12-02, que regulamentou a cobrança de PIS e COFINS dispunha no parágrafo único do art. 4º que a substituição tributária dos fabricantes e importadores de cigarros não alcança o comerciante atacadista que está obrigado ao pagamento das contribuições incidentes sobre a receita da venda de cigarros. O art. 29 da Lei nº 10.865, de 2004, veio dispor que a substituição tributária alcança também o comerciante atacadista.

## LIVROS, JORNAIS E REVISTAS

O art. 150 da Constituição veda a instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Essa imunidade refere-se exclusivamente a impostos, não alcançando as contribuições sociais. Assim, as receitas das vendas de livros, jornais, revistas e outras publicações compõem a base de cálculo da contribuição social sobre o faturamento.

As alíquotas de PIS e COFINS estão reduzidas a zero na importação de livros do exterior e, também, sobre a receita da venda de livros no mercado interno (arts. 8º e 28 da Lei nº 10.865, de 2004, com novas redações dadas pelo art. 6º da Lei nº 10.925, de 2004, e art. 6º da Lei nº 11.033, de 2004). Com a última alteração, a alíquota zero aplica-se para livros, conforme definido no art. 2º da Lei nº 10.753, de 30-10-03. Antes da alteração a alíquota zero era aplicável somente para livros técnicos e científicos. O art. 2º da Lei nº 10.753, de 2003, dispõe:

Art. 2º Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento.

Parágrafo único. São equiparados a livro:

- I - fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro;
- II - materiais avulsos relacionados com o livro, impressos em papel ou em material similar;
- III - roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas;
- IV - álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar;
- V - atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartonagens;
- VI - textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor, com a utilização de qualquer suporte;
- VII - livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual;
- VIII - livros impressos no Sistema **Braille**.

A Solução de Consulta nº 105 da 7ª RF (DOU de 17-07-06) diz, na ementa, que CD ROM de áudio, utilizados como suporte ao ensino de idiomas, que são vendidos em conjunto com os livros impressos, não são equiparados a livros, nos termos do parágrafo único, inciso VI, do art. 2º da Lei nº 10.753, de 2003, não lhes aplicando a alíquota zero de PIS e COFINS, incidente sobre a receita bruta decorrente de suas vendas, no mercado interno, nos termos do art. 28, inciso VI, da Lei nº 10.865, de 2004.

O povo brasileiro, além de ter que suportar a enorme carga tributária imposta por lei, sofre o aumento de tributos criado por decisões administrativas. A decisão não tem base legal porque o CD ROM de áudio ensina a pronúncia do texto de língua estrangeira contido no livro impresso, que vendido separadamente perde a utilidade. Não há como fixar os preços separadamente do CD e do livro impresso.

O art. 28 da Lei nº 10.865, de 2004, na redação dada pelo art. 6º da Lei nº 11.033, de 2004, reduziu a zero as alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre as receitas das vendas de livros, conforme definido no art. 2º da Lei nº 10.753, de 2003. O parágrafo único daquele artigo dispõe que são equiparados a livro os textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor, com a utilização de **qualquer suporte**.

## RECEITAS TRANSFERIDAS PARA TERCEIROS

Na reedição da MP com o nº 1.991-18 no DOU de 10-06-00, entre outras alterações, o art. 47 revogou a partir de 10-06-00 o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, permitia excluir da receita bruta os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo.

Aquele inciso foi revogado sem que tenha sido regulamentado. Com isso, a Receita Federal expediu o AD nº 56, de 20-07-00, esclarecendo que não produz eficácia, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no período de 01-02-99 a 09-06-00, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Aquele dispositivo legal, após a regulamentação, permitiria, por exemplo, a empreiteira de obras públicas excluir da base de cálculo das contribuições para o PIS/

PASEP e COFINS a parcela da receita repassada para subempreiteiras. Com isso, evitaria a incidência daquelas contribuições em cascata, ou seja, pagamento pela empreiteira e subempreiteira sobre a mesma receita.

A revogação daquele dispositivo legal foi o melhor caminho. A regulamentação ensejaria muita polêmica e disputas judiciais. Aquela revogação não altera em nada a exclusão, da base de cálculo, de receitas que originariamente já são de terceiros. Nesses casos não há necessidade de autorização por lei ou ato administrativo.

## RECEITAS DE TERCEIROS

Nas contas telefônicas, por exemplo, são pagos valores que originariamente não pertencem às empresas de telefonia. Como exemplos podemos citar as campanhas de doações do UNICEF, as cobranças de mensalidades dos provedores da Internet, os prefixos 0900 etc. Esses valores não são receitas das empresas de telefonia.

A Receita Federal esclareceu por meio de AD nº 7, de 14-02-00, substituído pelo art. 34 da IN nº 247/02, que os valores recebidos por empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros, subordinadas ao sistema de compensação tarifária, que devam ser repassados a outras empresas do mesmo ramo, por meio de fundo de compensação criado ou aprovado pelo Poder Público Concedente ou Permissório, não integram a receita bruta, para os fins da legislação tributária federal.

Aquela situação, em São Paulo, ocorre com a receita da venda de bilhete de integração metrô e ônibus ou metrô e ferrovia. Quando a bilheteria do metrô vende o bilhete de integração, a receita é dividida com a empresa de ônibus ou da ferrovia, não sendo receita integral da empresa de metrô. Com isso, a parcela que vai ser repassada mediante fundo de compensação não é receita do metrô, não sendo devidas as contribuições de PIS e COFINS. Essa parcela é receita da empresa de ônibus ou ferrovia.

A COSIT decidiu na Solução de Divergência nº 12 (DOU de 31-08-12) que a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública cobrada nas faturas de consumo de energia elétrica emitidas por distribuidoras de energia elétrica com base em convênios firmados por essas distribuidoras com os Municípios ou com o Distrito Federal, que são os sujeitos ativos dessa contribuição, não integra a base de cálculo das retenções de tributos disciplinados pela IN nº 480, de 2004, atual nº 1.234, de 2012. Aquela contribuição não é receita das distribuidoras de energia elétrica.

A CSRF, por maioria de votos, negou provimento aos recursos da Fazenda Nacional pelos ac. nºs 02-02.218/2006 e 02-02.223/2006 (DOU de 06-08-07) dizendo que as receitas de “roaming” mesmo recebidas pela operadora de serviço móvel pessoal ou celular com quem o usuário tem contrato não se incluem na base de cálculo da COFINS por ela devida. A base de cálculo da contribuição é a receita própria, não se prestando o simples ingresso de valores globais, nele incluídos os recebidos por responsabilidade e destinados desde sempre à terceiros, como pretendido “faturamento bruto” para, sobre ele, exigir o tributo.

A surpresa é que quatro conselheiros deram provimento aos dois recursos da Fazenda Nacional de empresas distintas. É triste notar que alguns conselheiros sempre votam a favor da Fazenda Nacional, ainda que o entendimento seja absurdo.

A maioria das receitas de ligações de longa distância de telefonia fixa ou celular

não pertence a uma só empresa, sejam ligações interurbanas ou internacionais. A receita de cada uma está pré-estabelecida em contrato. Com isso, não se refere a transferência de receita de uma empresa para outra como dispunha o revogado inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

## **SERVIÇOS DE TELEFONIA E ENERGIA ELÉTRICA**

As tarifas de telefonia e energia elétrica são fixadas pelos órgãos controladores do governo federal, a Anatel no caso da telefonia. A questão do repasse de PIS e COFINS para os consumidores de telefonia tem chegado ao STJ. As empresas alegam que a regra do repasse é nacional para todas as operadoras.

Nas homologações de tarifa feitas pela Anatel podem estar informações de que o valor da tarifa é livre de impostos e contribuições como ICMS, PIS e COFINS ou ser omissa. A Anatel não tem competência para fixar a base de cálculo de PIS e COFINS. Como o ônus das duas contribuições é da empresa de telefonia, se esta estiver calculando as contribuições com base na receita da tarifa fixada pela Anatel e depois estiver embutindo os tributos no valor da tarifa para efeito de cobrança do consumidor, está havendo sonegação de PIS e COFINS.

## **DEMANDA CONTRATADA DE ENERGIA**

No caso de demanda contratada de energia elétrica há divergência de entendimento quanto a incidência de ICMS, PIS e COFINS, se sobre o valor contratado ou sobre a energia efetivamente utilizada.

O STJ editou a Súmula nº 391 dispondo que o ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.

Aquela Súmula não é aplicável para o PIS e a COFINS porque a parcela recebida que corresponder à energia contratada mas não consumida é receita da atividade, ou seja, receita bruta ou faturamento, ainda que o valor seja cobrado em separado com outro nome. No caso de empresa tributada pelo lucro real, por estar no regime não cumulativo, o PIS e a COFINS incidem, ainda que a parcela não seja considerada receita bruta ou faturamento.

## **CONTRATOS COM ÓRGÃOS PÚBLICOS OU SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA**

O art. 7º da Lei nº 9.718/98 dispõe que no caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedades de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço. A utilização do tratamento tributário previsto no *caput* deste artigo é facultado ao subempreiteiro ou subcontratado, na hipótese de subcontratação parcial ou total da empreitada ou do fornecimento.

Aquele art. 7º não fez distinção entre contratos de curto e de longo prazos. Com isso, o pagamento da COFINS pelo regime de caixa é aplicável tanto para os contra-

tos com prazo de execução superior ou inferior a doze meses. Assim, na venda de veículos para o Banco do Brasil, a concessionária considerará a receita para a base de cálculo do mês do recebimento e não da venda. Não há nenhuma justificativa para que as vendas de bens ou prestação de serviços para sociedades de economia mista sejam incluídas no diferimento porque são pessoas jurídicas de direito privado.

Não há previsão na lei para que a empreiteira deduza da sua base de cálculo o valor da subempreitada. Com isso, as duas empresas computarão na base de cálculo o valor total dos respectivos contratos. As empresas subempreiteiras ou subcontratadas também podem pagar a COFINS pelo regime de caixa em relação as receitas oriundas de contratos com órgãos públicos. O difícil é definir o que seja subempreitada ou subcontrato. Isso porque os contratos para colocação de pisos, azulejos, encanamento de água etc. na construção de prédio não são subempreitadas e nem subcontratos.

No caso de a pessoa jurídica optar pelo reconhecimento das receitas pelo regime de caixa, o art. 7º da Lei nº 10.833/03 dispõe que somente poderá utilizar o crédito na proporção das receitas efetivamente recebidas. A lei não esclarece mas a utilização proporcional do crédito deve ser o apurado sobre o custo de produção de bens ou serviços e não da totalidade dos créditos da pessoa jurídica.

## **PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA EMPRESAS DO GRUPO**

Muitas empresas estão contabilizando incorretamente, como recuperação de despesas ou custos, as receitas de prestação de serviços para outras empresas do mesmo grupo. Assim, o departamento jurídico ou o centro de processamento de dados estão em uma empresa e prestam serviços para outras empresas do grupo. As despesas e os custos desses departamentos são rateados para as demais empresas do grupo mediante emissão de notas de débitos.

A nota de débito não é um documento idôneo para aquela finalidade. A nota de débito somente deve ser utilizada para transferir pagamento feito por uma empresa em nome da outra. Assim, se a empresa **A** paga salários de funcionários registrados na empresa **B**, a empresa **A** poderá emitir nota de débito para transferir o valor pago. O mesmo acontece quando uma empresa paga duplicata sacada contra outra empresa.

No caso de rateio de despesas ou custos, por exemplo, do departamento jurídico, entre várias empresas do mesmo grupo, o documento idôneo é a nota fiscal ou fatura de serviço. O valor da operação deve ser escriturado como receita operacional, com incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, assim como do ISS, e não como recuperação de despesas e custos.

A COSIT decidiu na Solução de Divergência nº 23 (DOU de 14-10-13) o rateio de custos e despesas de departamentos de apoio para várias empresas de um grupo econômico. A decisão que tem valor de ato normativo vai gerar muitos questionamentos.

A primeira questão é quanto à incidência ou não de PIS e COFINS sobre os reembolsos de custos e despesas rateados. A decisão diz que não há incidência das contribuições mas não esclareceu o caso de empresa criada pelas empresas do grupo somente para fazer, por exemplo, a escrituração contábil do grupo. Nesta hipótese não há dúvida pela incidência das contribuições por não serem rateios mas prestação de serviços.

Os Estados e a União têm empresas públicas criadas para fazer os processamentos

de dados somente para os respectivos órgãos públicos, como para a Receita Federal. Nestes casos não se tratam de rateios de custos mas prestações de serviços, com incidência de PIS e COFINS caso não tenham imunidade subjetiva.

A segunda questão é quanto à necessidade de prévio contrato escrito. A decisão da COSIT diz ser necessário prévio contrato escrito mas não diz quanto à formalidade exigida. Ocorre que o art. 221 do Código Civil dispõe que o instrumento particular prova as obrigações convencionais de qualquer valor, mas os seus efeitos não se operam, a respeito de terceiros, antes de registro no registro público. A Receita Federal é terceiro em relação as empresas contratantes.

O item 5.2 do PN nº 10, de 1985, diz que o contrato poderá ser comprovado mediante sua inscrição no Registro de Títulos e Documentos. Outros sim, os lançamentos contábeis da pessoa jurídica, efetuados de acordo com os preceitos legais e com discriminação das condições contratuais, também constituem meios idôneos de prova.

A Receita Federal tem o poder de examinar a escrituração contábil e com isso, a transcrição das principais cláusulas do contrato no livro Diário supre o registro no cartório, como tem decidido o 1º Conselho de Contribuintes. Se o contrato não tiver registro no cartório e nem no livro Diário, o fisco pode impugnar a dedução dos encargos rateados.

A terceira questão refere-se à transferência de créditos de PIS e COFINS permitida pela decisão. A transferência com emissão de notas de débitos não tem base legal. Por outro lado, o centro administrativo por não ter receita de serviços não tem créditos de PIS e COFINS. Se adquire um computador de um milhão de reais para fazer a contabilidade das empresas do grupo, a sua depreciação não tem créditos daquelas contribuições por não ter receita da prestação de serviços com uso daquele equipamento. Se fizer rateio de créditos o fisco pode atuar sem receio.

## **PIS E COFINS NO REPORTE**

A Lei nº 11.033, de 21-12-04, instituiu o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTE. O seu art. 14 dispõe que as vendas de máquinas, equipamentos e outros bens, no mercado interno, ou a sua importação, quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do REPORTE e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias, serão efetuadas com suspensão de PIS e COFINS.

A suspensão de PIS e COFINS converte-se em operação, inclusive de importação, sujeita a alíquota zero após o decurso do prazo de cinco anos, contado da data da ocorrência do fato gerador. A transferência, a qualquer título, de propriedade dos bens adquiridos com suspensão antes daquele prazo deverá ser precedida de autorização da Receita Federal e do pagamento das contribuições com acréscimos legais. O Decreto nº 5.281, de 23-11-04, divulgou a relação de máquinas, equipamentos e bens que são beneficiados com suspensão de PIS e COFINS. A IN nº 477, de 14-12-04, dispõe sobre a prévia habilitação da empresa, na Receita Federal, para gozo do benefício fiscal.

## **EMPRESAS ESTRANGEIRAS DE TRANSPORTE AÉREO**

A Receita Federal vinha decidindo em soluções de consultas com entendimento pela incidência de FINSOCIAL, PIS e COFINS sobre as receitas de serviços de empresas estrangeiras de transporte aéreo, com exceção das empresas aéreas norte-americanas. Aquele entendimento quase gerou problemas diplomáticos.

O art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, veio dispor que em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01-02-99, são isentas de PIS e COFINS as receitas do transporte internacional de cargas ou passageiros. A isenção não solucionou o impasse porque as empresas estrangeiras de transporte aéreo, com exceção das americanas, foram autuadas. A solução veio com o art. 4º da Lei nº 10.560, de 2002, que reconhecendo o erro cometido pelo Brasil concedeu remissão dos débitos.

## **TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS E PASSAGEIROS**

A Solução de Consulta nº 19 da 10ª RF (DOU de 15-03-05) diz que a isenção de PIS e COFINS relativa às receitas do transporte internacional de cargas e passageiros independe do local do pagamento e da moeda em que ele é feito.

A decisão é correta porque, de acordo com o art. 14 e seu § 1º da MP nº 2.158-35, de 24-08-01, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01-02-99, são isentas de COFINS e PIS as receitas do transporte internacional de cargas ou passageiros. A isenção das receitas do transporte internacional, prevista no inciso V do art. 14, não está condicionada ao recebimento em moeda estrangeira como as isenções dos incisos III e IV. Com isso, a isenção é aplicável, também, quando a fonte pagadora estiver no Brasil e o pagamento for efetuado em moeda nacional

O 2º C.C. , pelo acórdão nº 203-09.582/2004 (DOU de 24-01-05), deu provimento ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, dizendo:

As receitas oriundas da prestação de serviços de transportes internacionais, assim considerados os que ligam pontos geográficos situados no interior do País e fora deste, não podem ser incluídas na base de cálculo do PIS. O transporte internacional não pode ser cindido em dois deslocamentos, notadamente por trecho demarcado por dois pontos estabelecidos no País, e pelo limite da fronteira deste até o lugar de destino da carga ou passageiro.

O fiscalismo do agente fiscal foi ao extremo mas a Delegacia de Julgamento da 1ª instância manteve a tributação absurda. Se no transporte rodoviário internacional de carga ou passageiro a receita correspondente ao percurso dentro do País não tivesse isenção de PIS e COFINS, o mesmo critério seria aplicável para o transporte aéreo e marítimo.

O transporte interno de mercadorias entre o estabelecimento produtor e o porto ou aeroporto alfandegado, ainda que posteriormente exportadas, não configura transporte internacional de cargas de molde a afastar a regra de isenção do PIS e da COFINS prevista no art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, (REsp 1.251.162-MG do STJ julgado em 08-05-12).

## RETENÇÃO DE CSLL, PIS E COFINS

O art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, instituiu a retenção na fonte de CSLL, PIS e COFINS, sobre os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais.

O valor da retenção das três contribuições será determinado pela aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65%, que corresponde à soma das alíquotas de 1% de CSLL, 3% de COFINS e 0,65% de PIS. Quando a pessoa jurídica beneficiária do pagamento gozar de isenção de uma ou mais das contribuições, a retenção será feita mediante aplicação das alíquotas específicas correspondentes às contribuições não alcançadas pela isenção. Essa regra vale, também, para a pessoa jurídica beneficiária do pagamento que estiver amparada por medida judicial na forma do art. 10 da IN nº 459/2004.

A responsabilidade pela retenção das contribuições aplica-se inclusive para as pessoas jurídicas sem fins de lucro tais como associações, sindicatos, federações, etc. e, também, para as cooperativas, fundações de direito privado e condomínios de edifícios. Estão dispensadas de efetuar a retenção as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES.

A retenção das contribuições está dispensada nos pagamentos efetuados para empresas estrangeiras de transporte e para pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES. Estas devem apresentar à fonte pagadora, a cada pagamento, a declaração em duas vias, cujo modelo encontra-se no Anexo I da IN nº 459/2004. O art. 32 da Lei nº 10.833, de 2003, dispensa a retenção de CSLL nos pagamentos para as cooperativas e de PIS e COFINS nos pagamentos a título de transporte internacional efetuado por empresa nacional e aos estaleiros navais brasileiros na forma especificada.

O art. 5º da Lei nº 10.925, de 2004, acresceu os §§ 3º e 4º ao art. 31 da Lei nº 10.833, de 2003. O § 3º dispensa a retenção das contribuições nos pagamentos de valor igual ou inferior a R\$ 5.000,00 enquanto o § 4º determina que, ocorrendo mais de um pagamento no mesmo mês à mesma pessoa jurídica, deverá somar todos os pagamentos do mês para efeito do limite de retenção. Ocorrendo mais de um pagamento no mês e caso a retenção a ser efetuada seja superior ao valor a ser pago, a IN nº 459/2004 limita a retenção ao valor do pagamento ao beneficiário.

Os valores das contribuições retidos na quinzena deverão ser recolhidos, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, até o último dia útil da quinzena subsequente àquela quinzena em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica prestadora do serviço (art. 35 da Lei nº 10.833, de 2003, na redação dada pelo art. 74 da Lei nº 11.196, de 2005).

A partir de 29-10-04, a retenção e o recolhimento das três contribuições estão disciplinadas pela IN nº 459, de 18-10-04, que revogou a Instrução anterior de nº 381/2003. O art. 1º da Instrução dispõe que entende-se como serviços:

- I - de limpeza, conservação ou zeladoria os serviços de varrição, lavagem, encerramento, desinfecção, higienização, desentupimento, dedetização, desinsetização, imunização, desratização ou outros serviços destinados a

manter a higiene, o asseio ou a conservação de praias, jardins, rodovias, monumentos, edificações, instalações, dependências, logradouros, vias públicas, pátios ou de áreas de uso comum;

- II - de manutenção todo e qualquer serviço de manutenção ou conservação de edificações, instalações, máquinas, veículos automotores, embarcações, aeronaves, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer bem, quando destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação, exceto se a manutenção for feita em caráter isolado, como um mero conserto de um bem defeituoso;
- III - de segurança e/ou vigilância os serviços que tenham por finalidade a garantia da integridade física de pessoas ou a preservação de valores e de bens patrimoniais, inclusive escolta de veículos de transporte de pessoas ou cargas;
- IV - profissionais aqueles relacionados no § 1º do art. 647 do RIR/1999, inclusive quando prestados por cooperativas ou associações profissionais, aplicando-se, para fins da retenção das contribuições, os mesmos critérios de interpretação adotados em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal para a retenção do imposto de renda.

A Instrução diz que entende-se como serviços de manutenção aqueles realizados em qualquer bem, quando destinados para mantê-lo em condições eficientes de operação, ou seja, serviços de prevenção para que o bem não pare de funcionar. O mero conserto de um bem defeituoso não é manutenção. O conserto de veículo em oficina mecânica não é manutenção, assim como todos os serviços executados pelas oficinas autorizadas de eletrodomésticos não se referem à manutenção.

Não estão sujeitos à retenção na fonte de CSLL, COFINS e PIS, os pagamentos efetuados por pessoa jurídica de direito privado a outra pessoa jurídica de direito privado pela prestação de serviços de recondicionamento (recauchutagem) de pneus, por não se enquadrarem no conceito de manutenção (ADI nº 11 de 25-10-05).

No DOU de 07-12-04 estão publicadas várias Soluções de Consultas dizendo que estão sujeitos à retenção de PIS, COFINS e CSLL, os pagamentos efetuados pela prestação de serviços de conserto de peças de máquinas, se prestados sob um contrato de manutenção ou de forma sistemática, mesmo sem contrato. Todavia os pagamentos efetuados pelos mesmos serviços, se prestados em caráter isolado, não se sujeitam à retenção na fonte.

Aquele entendimento é absurdo porque, no caso de pessoa física, sempre procura ir ao mesmo médico, ao mesmo barbeiro, à mesma oficina mecânica, etc. As empresas agem da mesma forma, ou seja, quando aparece defeito na máquina ou veículo, procuram a mesma oficina para conserto. A legislação tributária não pode chegar ao ponto de dizer que o conserto isolado não tem retenção mas o conserto sistemático na mesma oficina, mesmo sem contrato, tem retenção das contribuições.

As Soluções de Consultas expedidas pelas várias Regiões Fiscais têm definido que os pagamentos pelos serviços de conserto de máquinas, motores, veículos, etc. não estão sujeitos à retenção das três contribuições, enquanto os decorrentes de manutenção estão sujeitos à retenção. vide as Soluções de Consultas nºs 171 da 1ª RF (DOU de 29-07-04), 221 e 233 da 10ª RF (DOU de 25-08-04), 104 da 10ª RF (DOU de 25-05-04) e 150 da 6ª RF (DOU de 17-05-04).

As empresas industriais mantêm contratos de manutenção preventiva de máquinas industriais que abrangem, também, os consertos de bem defeituoso. Como os valores dos serviços não são separados e os consertos não são isolados como diz a Instrução, a Receita Federal vai exigir a retenção das contribuições. As fontes pagadoras, também, não querem correr os riscos de eventual autuação do fisco.

**Cooperativas de médicos e operadoras de planos de saúde.** A COSIT decidiu na Solução de Consulta nº 5 (DOU de 01-07-14), que tem efeito de ato normativo, que não cabe retenção na fonte do art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, nos pagamentos para cooperativas de trabalho médico ou para operadoras de plano privado de assistência à saúde, nos contratos com preço pré-determinado, onde a contratante paga determinado valor independente dos serviços efetivamente prestados, tendo em vista que não há vinculação entre o desembolso financeiro e os serviços executados.

Cabe a retenção na fonte nos contratos na modalidade de custo operacional, ou seja, quando o contratante paga à operadora de plano o valor total das despesas assistenciais, isto é, paga exatamente pelos serviços médicos efetivamente prestados.

**Pagamentos efetuados para empresa de factoring.** O ADI nº 10, de 20-06-07, dispõe que os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, e administração de contas a pagar e a receber, inclusive quando o serviço for prestado por empresas de factoring, se sujeitam à retenção do imposto de renda do art. 29 da Lei nº 10.833, de 2003, bem como à retenção da CSLL, do PIS e da COFINS de que trata o art. 30 daquela lei.

O ADI diz, ainda, que as retenções referidas, na hipótese de empresas de factoring, somente se aplicam sobre o valor da comissão paga pela prestação de serviços “ad valorem”, que remunera os serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, e administração de contas a pagar e a receber.

Se o nome é Ato Declaratório Interpretativo, a Receita Federal tinha a obrigação de usar redação que os leigos poderiam entender mas o que acontece é que os especialistas em tributos ficam na dúvida sobre o conteúdo.

A Solução de Consulta nº 151 da 1ª RF (DOU de 20-06-07) diz que a base de cálculo da retenção prevista no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, no caso de aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo é o valor da diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito adquirido.

Os arts. 29 e 30 da Lei nº 10.833, de 2003, não instituíram a retenção de tributos sobre a diferença positiva entre o valor de face dos títulos mercantis e seu valor de aquisição pelas empresas de factoring. Quando a empresa de factoring adquire um título mercantil, apesar de a Receita Federal considerar o ganho ou a remuneração como decorrente de prestação de serviços, a maior parcela da receita corresponde à remuneração pelo uso do dinheiro no período.

Como fica quando uma empresa de factoring adquire duplicata de empresa comercial, e revende para outra empresa de factoring. Haverá nova retenção de tributo? Em caso afirmativo qual será a base de cálculo na segunda retenção?

Quando a empresa de factoring presta assessoria sem adquirir título de crédito comercial, não há dúvida de que sobre os recebimentos por serviços prestados há incidência na fonte de IR, CSLL, PIS e COFINS. Na aquisição de títulos de crédito a lei não instituiu a retenção na fonte.

**Pagamentos efetuados por órgãos públicos federais.** O art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, instituiu a retenção na fonte, do imposto de renda, da CSLL, da COFINS e do PIS sobre os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços. O art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003, estendeu aquela retenção, também, para:

- I - empresas públicas;
- II - sociedades de economia mista; e
- III - demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

A IN nº 480, de 2004, alterada pela IN nº 539, de 2005, disciplinou a retenção a ser feita nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas elencadas. A retenção será efetuada mediante aplicação, sobre o valor que estiver sendo pago, do percentual constante da coluna 06 da tabela anexa, que corresponde à soma das alíquotas do imposto de renda e das contribuições. Com isso, a retenção não será feita separadamente, tributo por tributo.

A retenção é feita por quinzena e o valor retido deverá ser recolhido até o último dia útil da quinzena subsequente (art. 35 da Lei nº 10.833, de 2003, na redação dada pelo art. 74 da Lei nº 11.196, de 2005).

A Solução de Consulta nº 147 da 1ª RF (DOU de 20-06-07) diz que nos pagamentos efetuados por órgãos da Administração Direta (entenda-se Federal) às operadoras de planos de saúde, há que se efetuar a retenção dos tributos federais prevista na legislação pertinente. A IN nº 480, de 15-12-04, só prevê situações específicas para as associações ou cooperativas médicas.

**Pagamentos efetuados por órgãos dos Estados e dos Municípios.** O art. 33 da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que a União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, poderá celebrar convênios com os Estados, Distrito Federal e Municípios, para estabelecer a responsabilidade pela retenção na fonte da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 31, nos pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações dessas administrações públicas às pessoas jurídicas de direito privado, pelo fornecimento de bens ou pela prestação de serviços em geral.

A IN nº 475, de 06-12-04, disciplinou a retenção e o recolhimento da CSLL, de PIS e da COFINS, nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração direta, autarquias e fundações da administração pública do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios às pessoas jurídicas de direito privado pelo fornecimento de bens e serviços. Essa Instrução só é aplicável para os órgãos dos Estados e Municípios que firmarem convênios com a União. Algum Estado ou Município firmará convênio para assumir a responsabilidade pela enorme burocracia tributária sem nada receber em troca?

As sociedades de economia mista estaduais ou municipais, por serem pessoas jurídicas de direito privado, estão enquadradas no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, e por conseguinte não estão enquadradas nas obrigações do art. 33. Com isso, a retenção é obrigatória ainda que não haja convênio.

**Compensação dos valores retidos.** O art. 7º da IN nº 459/2004 dispõe que os valores retidos poderão ser deduzidos, pelo contribuinte, das contribuições devidas de mesma espécie, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.

A retenção das três contribuições só na data do pagamento e não na data do pagamento ou crédito irá provocar inúmeros problemas para as prestadoras de serviços e irá gerar inúmeros supostos débitos para inscrição em dívida ativa. A regra foi copiada da legislação que trata da retenção das contribuições sobre os pagamentos feitos pelos órgãos públicos federais, sem observar que, nestes casos, as prestadoras de serviços podem recolher as três contribuições pelo regime de caixa. A falta de coerência é que o imposto de renda na fonte continua a ser retido no pagamento ou crédito, fato que primeiro ocorrer.

O art. 5º da Lei nº 11.727, de 2008, dispõe que os valores retidos na fonte a título de PIS e COFINS, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos de outros tributos ou contribuições.

Aquele dispositivo absurdo decorreu de equívoco cometido pela COSIT na Solução de Divergência nº 8 (DOU de 04-09-07) dizendo que os valores correspondentes à COFINS e ao PIS retidos na fonte somente podem ser utilizados como dedução do que for devido a título dessa contribuição. O excesso de retenção não configura pagamento indevido ou a maior. Aquele artigo foi regulamentado pelo Decreto nº 6.662, de 2008.

É lamentável que o órgão central da Receita Federal cometa tal equívoco. Os créditos de PIS e COFINS calculados sobre o valor dos insumos adquiridos para revenda, industrialização ou utilização na prestação de serviços, com raras exceções, somente podem ser deduzidos do valor de PIS e COFINS devido sobre as receitas. O saldo acumulado não é compensável com outros tributos ou restituível em dinheiro.

Diferente é o PIS e a COFINS retidos na fonte. Neste caso, como a retenção ocorreu a título de antecipação, o valor retido é deduzido da mesma contribuição calculada sobre a receita bruta do período de apuração. Se o valor retido for maior que o devido, a diferença é restituível em dinheiro, sendo assim compensável com qualquer tributo na forma do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação atual.

## **PIS SOBRE FOLHA DE PAGAMENTO**

A base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP das entidades sem fins lucrativos elencadas no art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, é a folha de salários do mês. A entidade que não tiver empregado está dispensada de pagar a contribuição. Assim, o condomínio de prédio ou a associação cultural que não tiver empregado não paga o PIS.

As sociedades cooperativas estão sujeitas ao pagamento de PIS com base na folha de pagamento mensal de salários. Em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados, as cooperativas pagam o PIS com base no faturamento.

---

# 60 PIS E COFINS NA IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS

---

A Lei nº 10.865, de 30-04-04, instituiu a cobrança de PIS e COFINS sobre a importação de bens e serviços do exterior. A cobrança das duas contribuições representa um adicional do imposto de importação disfarçado e aumenta a carga tributária porque nem todo valor pago tem crédito.

Nos oito anos de Governo FHC tivemos brutal aumento da carga tributária. No caso de COFINS, a alíquota aumentou de 2% para 3% que representa elevação de 50%. Além do aumento da alíquota em 50% houve aumento da base de cálculo. A fúria arrecadatória continua no governo Lula, acompanhada de aumento de burocracia para pagar os tributos jamais imaginado. Entre os tributos federais, a arrecadação de PIS e COFINS é a maior de todos, apesar das duas contribuições serem de péssima qualidade. O Governo Federal aumentou a carga tributária das contribuições porque fica com o valor integral das arrecadações.

A MP foi aprovada na Câmara dos Deputados com votos simbólicos de líderes, se merecem assim serem chamados. As pequenas alterações ocorrem sempre por iniciativa da Receita Federal ou de lobistas de entidades ou setores de economia ou sociedade. A MP, apesar de provocar brutal aumento da carga tributária, não mereceu qualquer atenção dos congressistas, seja por desinteresse, seja por desconhecimento da matéria tributária.

O Decreto nº 6.759, de 2009, regulamentou a Lei nº 10.865, de 2004, disciplinando a incidência, o fato gerador, a base de cálculo, as isenções, as suspensões etc.

A IN nº 594, de 26-12-05, dispõe sobre a incidência de PIS e COFINS na importação de combustíveis, produtos farmacêuticos, produtos de perfumaria, máquinas e veículos, pneus e autopeças relacionados no seu art. 1º.

## **IMPORTAÇÃO DE BENS**

Na importação de bens, poucas operações estão isentas ou não são tributadas pelo PIS e pela COFINS. O art. 1º, absurdamente, faz incidir PIS e COFINS sobre máquinas e equipamentos de fabricação nacional, adquiridos pelas empresas nacionais de engenharia e exportados para execução de obras no exterior, na hipótese de retorno ao País.

Entre as operações não tributadas, previstas no art. 2º, estão os bens importados pelas entidades beneficentes de assistência social enquadradas na imunidade do § 7º do art. 195 da Constituição. O art. 9º elenca as importações isentas de PIS e COFINS.

Entre as pessoas jurídicas e entidades que gozam de isenção estão as importações realizadas:

- a) pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- b) pelas missões diplomáticas e repartições consulares e pelos respectivos integrantes;
- c) pelas representações de organismos internacionais de caráter permanente dos quais o Brasil seja membro, e pelos respectivos integrantes.

No inciso II do art. 9º estão elencadas as isenções objetivas, entre as quais estão:

- a) amostras e remessas postais internacionais, sem valor comercial;
- b) remessas postais e encomendas aéreas internacionais, destinadas a pessoa física;
- c) bagagem de viajantes procedentes do exterior e bens importados sob regimes de importação simplificada ou especial;
- d) bens adquiridos em loja franca, no País;
- e) .....

O art. 38 da Lei nº 11.488, de 2007, concedeu isenção de PIS e COFINS incidentes na importação de material esportivo elencado na lei.

O art. 3º dispõe que o fato gerador é a entrada de bens estrangeiros no território nacional, enquanto o art. 4º diz que considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo.

O importador, pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional, é o contribuinte (art. 5º). O art. 6º dispõe que são responsáveis solidários:

- I - o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;
- II - o transportador, quando transportar bens procedentes do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;
- III - o representante, no País, do transportador estrangeiro;
- IV - o depositário, assim considerado qualquer pessoa incumbida da custódia de bem sob controle aduaneiro; e
- V - o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal.

O transportador de bens procedentes do exterior e o representante, no País, do transportador estrangeiro serem responsáveis solidários pelo pagamento de PIS e COFINS são legislações bárbaras de mentes doentias.

**Base de cálculo.** Em razão da decisão do STF no RE 559937/RS, a Lei nº 12.865, de 2013, alterou o inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, para eleger como base de cálculo de PIS e COFINS Importação o valor aduaneiro. Com isso, não entram na base de cálculo o ICMS e as próprias contribuições. A IN nº 1.401, de 09-10-13, disciplinou a matéria.

A EC nº 42 (DOU de 31-12-2003) alterou o art. 195 da Constituição para permitir a instituição e cobrança de contribuições sociais do importador de bens ou serviços do

exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. Aquela EC alterou, também, o art. 149 da Constituição para dizer que as contribuições sociais incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

A EC nº 33 (DOU de 12-12-2001), ao alterar o art. 149 da Constituição, veio dispor em seu § 2º que as contribuições sociais poderão ter alíquotas:

- a) ad valorem tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, **no caso de importação, o valor aduaneiro;**
- b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

Na importação de bens, o art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, adotou para base de cálculo de PIS e COFINS o valor aduaneiro mas mandou acrescentar o valor do ICMS e das próprias contribuições. Esses acréscimos são inconstitucionais.

O art. 149 da Constituição, ao dispor que no caso de importação, a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS é o valor aduaneiro, está se referindo ao valor que serve de base de cálculo para incidência do imposto de importação. O Brasil é signatário do Acordo sobre a implementação do art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) de 1994. Em cumprimento do Acordo de Valoração Aduaneira foi expedido o Decreto nº 2.498, de 13-02-98.

Na aplicação do método do valor de transação, o valor aduaneiro corresponde ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, ajustado de conformidade com o art. 8º do Acordo de Valoração Aduaneira. O parágrafo único do art. 8º do Decreto nº 2.498, de 1998, dispõe:

O valor total efetivamente pago ou a pagar compreende todos os pagamentos efetuados ou a efetuar, como condição da venda da mercadoria importada, pelo importador ao fornecedor, ou pelo importador a um terceiro para satisfazer uma obrigação do fornecedor.

O art. 17 daquele Decreto dispõe que no valor aduaneiro, independentemente do método de valorização utilizado, serão incluídos (§ 2º do art. 8º do Acordo de Valoração Aduaneiro):

- I - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação;
- II - os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até o porto ou local de importação; e
- III - o custo do seguro nas operações referidas nos incisos I e II.

Pelo Decreto, na apuração do valor aduaneiro segundo o método do valor da transação, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, na respectiva documentação, não serão considerados:

- I - encargos relativos à construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica, executados após a importação, relacionados com a mercadoria importada;
- II - o custo de transporte após a importação;
- III - os juros devidos em razão de contrato de financiamento firmado pelo importador, desde que o valor esteja destacado do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias e desde que o importador possa comprovar que o

valor declarado como preço corresponde de fato àquele praticado no mercado e a taxa de juros não excede o nível de mercado.

Os componentes do valor aduaneiro na importação de bens estão devidamente previstos no Decreto nº 2.498, de 1998, expedido para aplicar, no Brasil, o Acordo de Valoração Aduaneira firmado pelo Brasil.

A Constituição, através da EC nº 33, de 2001, ao eleger, como base de cálculo de PIS e COFINS na importação de bens, o valor aduaneiro, não pode a lei dispor que a base de cálculo é o valor aduaneiro, acrescido de imposto de importação, ICMS e das próprias contribuições de PIS e COFINS. Essas adições são totalmente inconstitucionais, além de imorais.

O STF, em repercussão geral, decidiu pela inconstitucionalidade da inclusão na base de cálculo de PIS e COFINS Importação o valor do ICMS e das próprias contribuições (RE 559937/RS).

A decisão do STF terá economia tributária na importação de bens do ativo imobilizado. As grandes importações de mercadorias e matérias-primas são realizadas pelas empresas sujeitas ao regime não cumulativo que compensam o pagamento na importação com as contribuições devidas nas vendas. As empresas no lucro presumido e no Simples Nacional a economia tributária é mínima. Com isso, o valor das devoluções não é de 34 bilhões de reais como alardeado pela mídia.

**Bens importados através de arrendamento mercantil.** A Receita Federal tem decidido que estão sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS por ocasião de sua importação, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004, os bens importados objeto de arrendamento mercantil (Soluções de Consultas nºs 182 a 187 da 8ª RF no DOU de 14-06-07, 141 da 8ª RF no DOU de 08-05-07 e 66 da 7ª RF no DOU de 04-07-07).

Muitas operações de arrendamento mercantil são feitas tendo como objeto as aeronaves e como arrendadora empresa com sede no exterior. Como as alíquotas de PIS e COFINS incidentes na importação de aeronaves classificadas na posição 88.02 da NCM estão reduzidas a zero pelo art. 6º da Lei nº 10.925, de 2004, as importações através de operação de arrendamento mercantil também têm alíquota zero. O art. 6º da Lei nº 10.925, de 2004, reduziu a zero as alíquotas de PIS e COFINS incidentes no pagamento ao exterior de alugueis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa.

**Transporte internacional de cargas e passageiros.** O art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, concedeu isenção de PIS e COFINS para as receitas decorrentes do transporte internacional de cargas e passageiros, tanto para as empresas nacionais como estrangeiras. A isenção das duas contribuições não foi concedida ao valor do transporte internacional de cargas decorrente de importação de bens porque o ônus tributário não é da empresa transportadora.

Para não ocorrer dupla incidência sobre o mesmo valor, o art. 2º da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe que as contribuições não incidem sobre o custo do transporte internacional e de outros serviços que tiverem sido computados no valor aduaneiro que serviu de base de cálculo das contribuições. Isso porque o Decreto nº 2.498, de 1998, que regulamentou o Acordo de Valoração Aduaneira dispõe no seu art. 17 que serão incluídos no valor aduaneiro:

- I - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação;
- II - os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até o porto ou local de importação;
- III - o custo do seguro nas operações referidas nos incisos I e II.

**Importação de bens e serviços por pessoas físicas.** A cobrança de PIS e COFINS em todas as importações de bens e serviços efetivadas por pessoas físicas, como faz a Lei nº 10.865, de 2004, é, também, inconstitucional. A cobrança das contribuições de seguridade social como PIS e COFINS está autorizada pelo art. 195 da Constituição. Por esse artigo, a pessoa física só é contribuinte quando equiparada à empresa na forma da lei.

As EC nº 33 (DOU de 12-12-01) e 42 (DOU de 31-12-03), ao permitirem a instituição de PIS e COFINS na importação de bens ou serviços, com inclusão de parágrafos no art. 149 da Constituição, foram incorretas. A permissão para aquela cobrança deveria ser feita com alteração no art. 195 da Constituição.

O § 3º do art. 149 da Constituição, acrescido pela EC nº 33, de 2001, dispõe que a pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. Nenhum artigo da Lei nº 10.865, de 2004, fez a equiparação, ainda que de forma geral dizendo que para fins de incidência de PIS e COFINS sobre importação todas as pessoas físicas ou naturais ficam equiparadas a empresas ou pessoas jurídicas. Sem essa equiparação, a cobrança de PIS e COFINS das pessoas físicas é inconstitucional.

A pessoa física que importar mercadorias para revenda poderá ser equiparada à pessoa jurídica porque está praticando atos de comércio com o fim de lucro. A inconstitucionalidade da Lei nº 10.865, de 2004, está no fato de sem equiparar a pessoa física à jurídica dispor no seu art. 5º que são contribuintes de PIS e COFINS:

- I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;
- II - a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior.

**Fato gerador na importação de bens.** Na importação de bens, o art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe que o fato gerador será a entrada de bens estrangeiros no território nacional, com as exceções do seu § 2º. O art. 4º dispõe que para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo.

**Suspensão do pagamento na importação.** O art. 14 da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe que as normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também às contribuições para o PIS e a COFINS

A suspensão de PIS e COFINS importação de que trata o § 1º daquele artigo aplica-se também nas importações de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, para incorporação ao ativo imobilizado da pessoa jurídica importadora localizada na Zona Franca de Manaus (art. 50 da Lei nº 11.196, de 2005). A suspensão converte-se em alíquota zero após decorridos 18 meses. Aquele artigo foi

regularmentado pelo Decreto nº 5.691, de 2006.

A importação de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de papéis destinados à impressão de jornais ou de papéis classificados nos códigos da Tipi elencados, destinados à impressão de periódicos, será efetuada com suspensão de PIS e COFINS importação, desde que observadas as condições do art. 55 e seus parágrafos. Esse artigo foi regulamentado pelo Decreto nº 5.653 de 29-12-05.

O art. 14-A da Lei nº 10.865, de 2004, acrescido pelo art. 6º da Lei nº 10.925, de 2004, suspendeu a exigência de PIS e COFINS nas importações efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus de materiais para emprego em processo de industrialização na forma da lei. A suspensão será convertida em alíquota zero quando os bens forem utilizados nas condições do art. 8º da Lei nº 11.051, de 2004.

O Decreto nº 5.788, de 25-05-06, regulamentou a suspensão de PIS e COFINS incidentes na importação de bens do ativo imobilizado por estaleiro naval brasileiro beneficiário do RECAP de que trata o art. 13 da Lei nº 11.196 de 2005.

O Decreto nº 5.789, de 25-05-06, alterado pelo Decreto nº 5.908, de 27-09-06, regulamentou o disposto no art. 16 da Lei nº 11.196, de 2005, suspendendo o PIS e a COFINS incidentes na importação de bens de capital por pessoa jurídica beneficiária do RECAP.

O Decreto nº 5.712, de 02-03-06, suspendeu o PIS e a COFINS incidentes na importação de bens novos ou de serviços por pessoa jurídica beneficiária do REPES. O Decreto nº 5.713, de 02-03-06, suspendeu o PIS e a COFINS incidentes na importação de bens novos elencados destinados ao desenvolvimento de software e de serviços de tecnologia da informação.

A contribuição para o PIS e da COFINS incidentes na importação de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem ficam suspensas quando destinados para pessoa jurídica preponderantemente exportadora (§ 6º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, acrescido pelo art. 17 da Lei nº 11.482, de 2007).

O art. 3º da Lei nº 11.488, de 2007, suspendeu a incidência de PIS e COFINS na importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos importados por pessoa jurídica beneficiária do REIDI.

O art. 4º da Lei nº 11.488, de 2007, suspendeu a incidência de PIS e COFINS na importação de serviços destinados a obras de infra-estrutura para incorporação ao ativo imobilizado, quando importados por pessoa jurídica beneficiária do REIDI.

O art. 2º da Lei nº 11.774, de 2008, suspende a exigência na importação de óleo combustível destinado a navegação de cabotagem e de apoio portuário.

Os arts. 3º, 4º, 9º, 31 e 32 da Lei nº 12.249, de 2010, suspendem a exigência de PIS e COFINS na importação de bens ou serviços pelas empresas beneficiárias de REPENEC, RECOMPE e RETAERO.

**Alíquotas de PIS e COFINS.** As alíquotas das duas contribuições foram fixadas pelo art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, alterada pela Lei nº 10.925, de 2004, mas, além das alterações de alíquotas por MP, são concedidas muitas delegações inconstitucionais para o Poder Executivo promover as alterações de alíquotas. O art. 8º fixa, como regra geral, a alíquota de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS, mas na importação de produtos de incidência semi-monofásica como produtos farmacêuticos, produtos de perfumaria, de toucador e higiene, veículos, pneus novos, cerveja, gasolina, autopeças etc., as alíquotas são maiores porque os créditos, também, são maiores e

nas operações subseqüentes tem isenção ou alíquota zero.

A Lei nº 13.137, de 2015, alterou as alíquotas previstas no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, inclusive a apuração dos créditos previstos no art.17.

**Adicional de 1% de COFINS.** O art. 53 da Lei nº 12.715, de 2012, acresceu de 1% a alíquota de COFINS na importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 2011, relacionados no Anexo da Lei nº 12.546 de 2011.

O art. 12 da Lei nº 12.844, de 2013, deu nova redação ao § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, que instituiu o adicional de 1% de COFINS. A Receita Federal expediu o PN nº 2 (DOU de 12-07-13) esclarecendo a aplicação do adicional de 1% de COFINS na importação de alguns bens.

O PN nº 10 (DOU de 21-11-14) definiu que o pagamento do adicional de 1% da COFINS-Importação de que trata o § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, não gera para seu sujeito passivo, em qualquer hipótese, direito de apuração de crédito da COFINS. A decisão não têm base legal porque o adicional é acessório do principal e se o principal gera crédito o acessório também gera crédito.

**Novo adicional de PIS e COFINS.** A Lei nº 13.137, de 2015, instituiu novo adicional de PIS e COFINS Importação de bens e serviços, com alíquotas variáveis conforme o produto importado, alguns com alíquota zero. A lei diz que o valor do adicional pago na importação não gera direito ao desconto do crédito. Com isso, trata-se de imposto de importação disfarçado.

**Alíquota zero na importação de bens.** O § 12 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, reduziu a zero as alíquotas de PIS e COFINS incidentes na importação de diversos bens elencados no parágrafo. Na redação original o § 12 tinha onze incisos. Com alterações feitas por diversas leis, na alteração da Lei nº 12.649, de 2012, aquele parágrafo chegou a ter trinta e oito incisos concedendo alíquota zero.

O art. 3º da Lei nº 12.649, de 2012, prorrogou o prazo de vigência da alíquota zero previsto na Lei nº 10.865 de 2004.

O art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, reduziu a zero as alíquotas de PIS e COFINS na importação de diversos bens relacionados nos seus sete incisos. Com as alterações feitas por diversas leis, com a lei nº 12.655, de 2012, a alíquota zero chegou a XVIII incisos.

**Prazo de recolhimento.** Na importação de bens, as duas contribuições deverão ser recolhidas na data do registro da declaração de importação. O art. 14 da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe que as normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também às contribuições de PIS e COFINS.

O art. 14-A da Lei nº 10.865, de 2004, acrescido pelo art. 6º da Lei nº 10.925, de 2004, dispõe que fica suspensa a exigência de PIS e COFINS nas importações efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados naquela Zona e com projetos aprovados pela SUFRAMA.

## IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

Os serviços importados do exterior que têm incidência de PIS e COFINS, na for-

ma da Lei nº 10.865, de 2004, são os provenientes do exterior, prestados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior nas seguintes hipóteses (art. 1º):

- I - executados no País; ou
- II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

A lei não concedeu nenhuma isenção de PIS e COFINS na importação de serviços e nem criou não incidências. Com isso, não há pagamentos efetuados, por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no País para pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, a título de serviços prestados que não tenha incidência das duas contribuições. Quando o pagamento não tiver incidência de PIS e COFINS é porque não se trata de serviços prestados como ocorre com aluguel pela locação de bens móveis ou imóveis ou royalty pelo uso de patente de invenção ou de marca.

A Lei, ao eleger a incidência de PIS e COFINS - Importação sobre os serviços executados no exterior, **cujo resultado se verifique no País**, empregou a palavra **resultado** no sentido de proveito, utilidade, isto é, o serviço foi executado no exterior mas o produto ou a utilidade do serviço é da empresa brasileira.

O resultado de qualquer serviço executado no exterior e pago pela empresa no Brasil se verifica ou é usufruído no País. Se, por exemplo, a empresa brasileira paga honorários de advogado em processo judicial no exterior que a isenta do pagamento de indenização, o resultado é usufruído no País. Se a empresa brasileira paga propaganda de seu produto veiculada no exterior, o resultado é usufruído no Brasil. Todos os custos e despesas de correspondentes no exterior pagos pelas instituições financeiras no Brasil têm incidência de PIS e COFINS porque o resultado é usufruído no Brasil. Se o resultado não é usufruído pela empresa brasileira, a despesa é indedutível por ser mera liberalidade e não ser necessária à manutenção da fonte produtora de receitas.

Inúmeras Soluções de Consultas têm decidido que não incidem PIS e COFINS importação sobre pagamentos ou créditos efetuados a representantes comerciais pelos serviços de intermediação prestados no exterior. Vide as de nºs 90 da 9ª RF (DOU de 07-04-05), 64 da 10ª RF (DOU de 22-05-06), 7 da 7ª RF (DOU de 09-04-10), 366 da 9ª RF (DOU de 05-12-06), 49 da 9 RF (DOU de 13-03-06) e 280 da 9ª RF (DOU de 11-10-06).

As de nºs 122 da 7ª RF (DOU de 25-05-05) e 63 da 10ª RF (DOU de 22-05-06) decidiram pela não-incidência das contribuições sobre os pagamentos efetuados a prestadores estrangeiros, por serviços de registro/depósito no exterior de marcas, patentes e desenhos industriais. Com isso, a Receita Federal entende que sobre os serviços executados exclusivamente no exterior não incidem PIS e COFINS importação.

O art. 19 da Lei nº 12.249, 2010, ao dar isenção no pagamento ou crédito de remuneração por serviços prestados, em procedimentos exigidos pelo país importador de mercadorias, tais como inspeção sanitária e fitossanitária, homologação etc., deu isenção sobre a não incidência? A lei não diz serviços executados no Brasil. O seu parágrafo único dispõe que a isenção não se aplica para os beneficiários residentes em paraísos fiscais. Com isso, fica caracterizada que há incidência de PIS e COFINS importação sobre serviços executados no exterior. A legislação brasileira é uma calamidade.

A Solução de Consulta nº 305 da 8ª RF (DOU de 19-09-06) diz que estão sujeitas à incidência de PIS e COFINS Importação as importâncias pagas, creditadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração pela franquia, na qual estão compreendi-

dos o uso da marca e vários serviços de assistência e assessoria prestados ao franqueado, bem como pelo desenvolvimento de projeto de embalagens, ainda que tais serviços tenham sido exclusivamente prestados no exterior, mas sendo seus resultados verificados no Brasil.

Apesar do entendimento em contrário de inúmeros tributaristas, entendemos que todos os serviços cuja execução termine no exterior mas o resultado é aproveitado pela fonte pagadora no Brasil estão sujeitos à incidência de PIS e COFINS - Importação.

**Royalties.** A Solução de Consulta COSIT nº 71 (DOU de 04-05-15), que tem efeito de ato normativo, diz que o pagamento de royalties pelo simples uso de patente, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não tem incidência de PIS e COFINS importação.

**Base de cálculo.** Na importação de serviços, o art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe que a base de cálculo será o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, **acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições.**

O absurdo da lei é mandar adicionar, ao valor pago ou creditado, o ISS e o valor das próprias contribuições de PIS e COFINS. Nem no Irã ou cuba existe tal mentalidade legislativa.

**Fato Gerador na importação de serviços.** Na importação de serviços, o art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe que o fato gerador será o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado. Para efeito de cálculo das duas contribuições, o art. 4º dispõe que considera-se ocorrido o fato gerador na data daqueles eventos.

**Alíquotas de PIS e COFINS.** Na importação de serviços, a alíquota de PIS/PASEP é sempre de 1,65% e a de COFINS de 7,6%, aplicados sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º.

**Isenção, suspensão ou alíquota zero.** O art. 9º da Lei nº 10.865, de 2004, na redação original, relacionou os casos de isenção das duas contribuições na importação de bens mas não elencou nenhuma isenção na importação de serviços.

O art. 19 da Lei nº 12.249, de 2010, deu isenção no pagamento ou crédito de remuneração por serviços prestados em procedimentos exigidos pelo país importador de mercadorias, tais como metrologia, inspeção sanitária e fitossanitária, homologação etc. A isenção não se aplica para a remuneração de serviços prestados por residentes em paraísos fiscais.

Os arts. 3º, 4º, 9º, 31 e 32 da Lei nº 12.249, de 2010, suspendem a exigência de PIS e COFINS na importação de serviços pelas empresas beneficiárias de REPENEC, RECOMPE e RETAERO.

O § 14 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, acrescido pelo art. 6º da Lei nº 10.925, de 2004, reduziu a zero as alíquotas das contribuições incidentes sobre aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa.

**Prazo de recolhimento.** Na importação de serviços, as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS deverão ser recolhidas na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa (art.13).

## **BENEFÍCIOS FISCAIS DO REPES**

Os arts. 1º a 11 da Lei nº 11.196, de 2005, dispõem sobre o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES. A opção ao REPES está condicionada que a pessoa jurídica exerça exclusivamente as atividades de desenvolvimento de software ou de prestação de serviços de tecnologia da informação e que na opção assuma o compromisso de exportar valor igual ou superior a 80% de sua receita bruta anual de bens e serviços, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.

A opção é vedada para a pessoa jurídica que tenha suas receitas, no todo ou em parte, sujeitas ao regime cumulativo de PIS e COFINS e, também, para a optante pelo SIMPLES. É injustificável e muita mesquinha a vedação das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido em optar pelo REPES. Essa vedação vai diminuir para número insignificante de empresas que vão optar pelo REPES porque o benefício fiscal é somente de suspensão que converte-se em alíquota zero de PIS e COFINS na importação de bens e serviços utilizados na atividade.

## **BENEFÍCIOS FISCAIS DO RECAP**

Os arts. 12 a 16 da Lei nº 11.196, de 2005, dispõem sobre os benefícios fiscais do Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP. A adesão ao RECAP é somente para as pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, assim consideradas aquelas que tiverem receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior à adesão, em montante igual ou superior a 80% de sua receita bruta total de venda de bens e serviços e que assumam o compromisso de manter esse percentual de exportação durante o período de dois anos-calendário. O incentivo fiscal foi regulamentado pelos Decretos nºs 5.629, de 22-12-05, e 5.649 de 29-12-05.

A adesão é vedada para a pessoa jurídica que tenha suas receitas, no todo ou em parte, sujeitas ao regime cumulativo de PIS e COFINS e, também, para a optante pelo SIMPLES. Essa vedação é outra mesquinha injustificável. Como a opção pelo lucro presumido pode ser feita por empresa com até R\$ 48.000.000,00 de receita total, inúmeras empresas exportadoras tributadas pelo lucro presumido poderiam ser enquadradas.

O benefício fiscal consiste na suspensão que converte-se em alíquota zero de PIS e COFINS na importação de máquinas e equipamentos novos a serem relacionados em regulamento. Salvo para algumas poucas pessoas jurídicas, os benefícios fiscais do REPES e RECAP nasceram mortos em razão da mentalidade absurda dos burocratas que redigem projetos de MP, leis e atos administrativos.

## **BASE DE CÁLCULO**

Em razão de o STF, em repercussão geral, ter decidido pela inconstitucionalidade da inclusão de ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo, a IN nº 1.401, de 09-10-13, divulgou as novas fórmulas para cálculo de PIS e COFINS Importação de bens e serviços.

**Prêmios de resseguro.** A base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS

importação incidentes sobre prêmios de resseguro cedidos ao exterior é de 15% do valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido (art. 28 da Lei nº 12.249 de 2010).

## CRÉDITOS DE PIS E COFINS

O art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe que as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo de PIS/PASEP e COFINS poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições, nas seguintes hipóteses:

- I - bens adquiridos para revenda;
- II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;
- III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;
- V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (art. 44 da Lei nº 11.196, de 2005).

O crédito será apurado mediante aplicação da alíquota de 1,65% para o PIS e a de 7,6% para a COFINS sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições na importação, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

No caso de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na prestação de serviços ou produção de bens para venda, a base de cálculo do crédito é a depreciação contabilizada no mês. Opcionalmente a empresa poderá descontar o crédito no prazo de quatro anos, ou seja, 1/48 em cada mês do valor pago. Para os bens adquiridos a partir de 01-10-2004 e relacionados em ato do Poder Executivo, o art. 2º da MP nº 219, de 30-09-04, permite o desconto dos créditos de PIS e COFINS em 24 meses.

A regra geral para apuração dos créditos é mediante aplicação da alíquota de 1,65% para o PIS e a de 7,6% para a COFINS mas alguns produtos têm regime especial em legislação específica, com alíquotas diferenciadas. Os créditos dos produtos de que trata o art. 17 da Lei nº 10.865, de 2004, por exemplo, serão apurados mediante a aplicação das alíquotas das duas contribuições incidentes sobre a receita decorrente da venda, no mercado interno, dos respectivos produtos.

A Receita Federal tem decidido que o adicional de 1% de COFINS, instituído pelo art. 53 da Lei nº 12.715, de 2012, não tem direito ao crédito para dedução da contribuição devida sobre a receita (Soluções de Consultas nºs 35 e 36 da 7ª RF no DOU de 17-05-13 e nº 90 da 9ª RF no DOU de 12-06-13). O adicional é devido na importação de bens relacionados no Anexo da Lei nº 12.546 de 2011.

A Lei nº 13.137, de 2015, alterou as alíquotas de crédito constantes da Lei nº 10.865, de 2004, e na alteração diz que o adicional de alíquota pago não gera direito ao desconto do crédito.

## **EMPRESAS TRIBUTADAS PELO LUCRO PRESUMIDO**

Na importação de bens e serviços, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, também, estão sujeitas ao pagamento de PIS e COFINS instituídas pela Lei nº 10.865, de 2004. Essas empresas, por não estarem no regime não-cumulativo das duas contribuições, não têm direito ao crédito dos valores pagos para desconto nas contribuições devidas nas receitas das vendas.

As empresas tributadas pelo lucro presumido que revendem mercadorias importadas pagam duas vezes a contribuição para o PIS e a COFINS sobre a mesma operação, ou seja, PIS de 1,65% e a COFINS de 7,6% na importação e PIS de 0,65% e a COFINS de 3% na venda das mercadorias, perfazendo o total de 12,90%. Essa carga tributária torna-se insuportável para inúmeras mercadorias importadas.

---

# 61

## CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

---

A Lei nº 10.168, de 29-12-00, que instituiu a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, com as alterações introduzidas pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 2001, e art. 20 da Lei nº 11.452, de 2007, dispõem nos arts. 1º e 2º:

Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 1º - A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o *caput* deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no *caput* e no § 2º deste artigo.

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.”(NR)

O art. 3º da MP nº 2.159-70, de 24-08-01, dispõe que fica reduzida para 15% a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168/00.

O art. 7º da Lei nº 10.332, de 19-12-01, acrescentou o art. 2ºA na Lei nº 10.168/00, com a seguinte redação:

Art. 2ºA Fica reduzida para 15%, a partir de 01-01-02, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes.

A CIDE foi instituída com base no art. 149 da CF onde dispõe que compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

Pela Constituição, o ônus da contribuição deveria ser suportado pelo detentor do domínio econômico. Pela lei, o ônus da contribuição é do usuário da patente, marca ou serviço, que é a fonte pagadora da remuneração.

O detentor do domínio econômico que é o beneficiário da remuneração ou rendimento teve benefício tributário com a incidência da CIDE. Isso porque antes da CIDE os serviços prestados pelos residentes no exterior estavam sujeitos ao imposto de renda na fonte à alíquota de 25%, na forma do art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999. Com a criação da CIDE o imposto de renda na fonte foi reduzido para 15%. O ônus da CIDE à alíquota de 10% é da fonte pagadora do rendimento.

Se a CIDE fosse cobrada do beneficiário do rendimento domiciliado no exterior, o fato iria criar problema diplomático com países que mantêm tratados para evitar a dupla tributação de renda.

## **TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA**

A CIDE foi instituída para tributar as remunerações auferidas pelos domiciliados no exterior, decorrentes de contratos que impliquem transferência de tecnologia, conforme art. 2º da Lei nº 10.168 de 2000.

Por implicar transferência de tecnologia, o revogado parágrafo único do art. 8º do Decreto nº 3.949, de 2001, dispunha que os contratos elencados no caput, cuja remuneração tem incidência de CIDE, deverão estar averbados no INPI e registrados no Banco Central do Brasil. No INPI não é averbável contrato que não implica em transferência de tecnologia. Aquelas duas condições não foram mantidas no Decreto nº 4.195, de 2002.

O § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, recebeu nova redação pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 2001, passando a dispor que a CIDE é devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por domiciliados no exterior, bem como no pagamento ou crédito de royalties a qualquer título.

Com aquela nova redação do § 2º, a Receita Federal, em várias Soluções de

Consultas como as de nºs 81 (DOU de 01-08-02), 96 (DOU de 02-08-02) e 191 (DOU de 30-10-02), tem decidido que, a partir de 01-01-02, as remunerações de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes prestados por domiciliados no exterior estão sujeitas ao pagamento da CIDE, tenha ou não transferência de tecnologia.

A Solução de Consulta nº 320 da 8ª RF (DOU de 19-09-06) diz que a remuneração pela prestação de serviços de advocacia paga, creditada ou remetida ao exterior, está sujeita ao pagamento da CIDE por caracterizar serviços técnicos especializados. Os serviços de advocacia não transferem tecnologia.

Há dúvida se, a partir de 01-01-02, a nova redação do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, faz incidir a CIDE sobre a remuneração de serviços técnicos ou de assistência administrativa e semelhantes que não hajam transferência de tecnologia. A nova redação do § 2º apenas acrescentou outros serviços sujeitos a incidência da CIDE que não constavam do caput do artigo, sem dizer independente de ocorrer transferência de tecnologia.

O § 2º está subordinado ao caput do artigo que somente faz incidir a CIDE sobre remunerações de serviços que impliquem transferência de tecnologia. Com isso, os serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes sem a transferência de tecnologia não têm incidência de CIDE como exige a Receita Federal.

Se os serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes sem transferência de tecnologia estivessem sujeitos à CIDE, praticamente todas as remunerações de serviços estariam sujeitas a essa contribuição.

## ROYALTIES

A atual redação do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, dispõe que a partir de 01-01-02 a CIDE é devida pelas pessoas jurídicas que pagarem ou creditarem royalties, a qualquer título, a beneficiários domiciliados no exterior.

A lei ao usar a expressão royalties a qualquer título, tornou a definição de royalty muito importante na questão da incidência ou não da CIDE sobre a remuneração. Em todas as convenções assinadas pelo Brasil para evitar a dupla tributação de renda, são definidas como royalties:

remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radio-difusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

A Receita Federal não considera como royalties, por exemplo, os pagamentos pela utilização de películas cinematográficas, direitos autorais de livros etc.

**Programa de computador.** A remuneração pela licença de uso de programa de computador é royalty. Com isso, a partir de 01-01-02, a Receita Federal expediu várias Soluções de Consulta como a de nº 1 da COSIT (DOU de 18-05-06) dizendo que a CIDE incide sobre as importâncias pagas ou creditadas a domiciliados no exterior a título de remuneração decorrente de licença de uso de programas de computador

(software), independente de os contratos estarem atrelados à transferência de tecnologia.

O § 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, acrescido pelo art. 20 da Lei nº 11.452, de 2007, dispõe que a contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

A inclusão daquele § 1º-A reforça o entendimento de que os serviços incluídos pelo § 2º para incidência da CIDE está vinculada à transferência de tecnologia. Aquele parágrafo tem natureza de lei interpretativa.

**Patente de invenção e marcas.** A remuneração pelo uso de patente de invenção ou marca de indústria ou comércio é royalty. A diferença é que a patente de invenção transfere a tecnologia enquanto o uso de marca não transfere tecnologia mas ambas estão na incidência da CIDE do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168 de 2000.

## PARTICIPAÇÃO DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS

A União, para burlar o art. 159 da Constituição, instituiu a CIDE à alíquota de 10% e reduziu, de 25% para 15%, a alíquota do imposto de renda na fonte sobre remuneração de serviços e royalties tributáveis pela CIDE. Isso porque, da arrecadação do imposto de renda, a União deve entregar 47% aos Estados e Municípios e a CIDE seria integralmente receita da União.

Em decorrência da pressão feita pelos governadores, a EC nº 44, de 2004, acrescentou o inciso III ao art. 159 da Constituição dispondo que a União entregará, do produto de arrecadação da CIDE, 29% para os Estados e o Distrito Federal, distribuído na forma da lei, observada a destinação da contribuição. O prejuízo ficou para os municípios que não participam da arrecadação de CIDE. Os Estados não tiveram prejuízo, apesar da participação de 29% porque a CIDE incide sobre combustíveis que não tem incidência de imposto de renda.

## ISENÇÕES E ALÍQUOTAS ZERO

O art. 18 da Lei nº 12.249, de 2010, reduziu a zero a alíquota da CIDE incidente no pagamento ou crédito de remuneração por serviços prestados por residentes no exterior, em procedimentos exigidos pelo país importador de mercadorias, tais como metrologia, inspeção sanitária e fitossanitária, homologação etc. A redução não se aplica para a remuneração de serviços prestados por residentes em paraísos fiscais.

O § 6º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, acrescido pela Lei nº 12.402, de 2011, dispõe que não se aplica a CIDE sobre as importâncias pagas ou creditadas por órgão ou entidades da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em razão de despesas contratuais com instituição de ensino ou pesquisa no exterior relacionados a participação em cursos ou atividades de treinamento ou qualificação profissional de servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade.

**Contratos de patentes e marcas.** A alíquota da CIDE está reduzida a zero nas remessas ao exterior para pagamento de contratos relativos à exploração de patentes

ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica, quando efetuadas por pessoa jurídica beneficiária do Padis (art. 3º, § 3º, da Lei nº 11.484, de 2007).

## **BASE DE CÁLCULO**

O Decreto nº 4.195, de 11-04-02, regulamentou as Leis nºs 10.168/00 e 10.332/01, mas em relação à cobrança da contribuição nada esclarece. O seu art. 10 dispõe que a contribuição incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

- I - fornecimento de tecnologia;
- II - prestação de assistência técnica:
  - a) serviços de assistência técnica;
  - b) serviços técnicos especializados;
- III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;
- IV - cessão e licença de uso de marcas; e
- V - cessão e licença de exploração de patentes.

## **BASE DE CÁLCULO DA CIDE NA ASSUNÇÃO DO IRRF**

Dúvidas têm surgido na remessa de rendimentos, ao exterior, sujeitos ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE quando a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto de renda na fonte. Para resolver a dúvida é necessário examinar a natureza da despesa representada pelo imposto de renda na fonte assumido pela fonte pagadora de rendimentos.

O § 3º do art. 344 do RIR/99 dispõe que a dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assumida o ônus do Imposto.

A redação é infeliz porque quando a fonte pagadora do rendimento não assumir o ônus do imposto de renda não há que falar da dedutibilidade ou indedutibilidade do tributo. A origem daquele parágrafo está no Parecer Normativo CST nº 2/80 cuja ementa diz:

Integra o montante do custo ou despesa, e como tal é dedutível, o imposto de renda devido na fonte quando a pessoa jurídica assumida o ônus do imposto e o rendimento pago ou creditado a terceiro seja dedutível como custo ou despesa.

Quando a fonte pagadora de rendimentos assumir o ônus do imposto de renda, a legislação considera o tributo como parte integrante do rendimento pago ou creditado. Se pagou royalty e assumiu o imposto, este é considerado parte integrante de royalty. Se pagou remuneração de serviços técnicos e assumiu o imposto, este é parte integrante daquela remuneração.

Como o imposto de renda assumido pela fonte pagadora de rendimentos passa a ter a mesma natureza do rendimento pago, a dedutibilidade ou indedutibilidade do

imposto de renda assumido depende da natureza da despesa. Com isso, se pagou royalty dedutível, o imposto de renda assumido também é dedutível a título de royalty.

Se a legislação do imposto de renda considera o imposto assumido pela fonte pagadora de rendimento como despesa de mesma natureza da despesa paga, a base de cálculo da Contribuição de Intervenção do Domínio Económico – CIDE é o rendimento líquido pago acrescido do imposto de renda assumido pela fonte pagadora, independente da dedutibilidade da despesa.

O § 3º do art. 2º da lei nº 10.168/00, com nova redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19-12-01, dispõe que a contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo.

Nas expressões valores pagos ou creditados está compreendido o valor do imposto de renda assumido pela fonte pagadora de rendimentos. Isso porque o art. 123 do CTN dispõe que salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Isso significa que o sujeito passivo do imposto de renda na fonte é sempre o beneficiário do rendimento, salvo disposição de lei em contrário.

Nos pagamentos sujeitos à CIDE a alíquota do imposto de renda é sempre de 15%, salvo no caso de beneficiário residente no Japão e o rendimento enquadrar na alíquota de 12,5%. Assim, no pagamento de R\$ 500.000,00 de royalty pela licença de exploração de patente, com imposto de renda assumido pela fonte pagadora, a base de cálculo da CIDE será de:

$$500.000,00 \div (100 - 15) = R\$ 588.235,29$$

A alíquota de CIDE de 10% incidirá sobre o rendimento reajustado de R\$ 588.235,29. É interessante notar que o ônus tributário modificou de acordo com as cláusulas contratuais existentes entre o beneficiário do rendimento e a fonte pagadora. Se o ônus do imposto de renda na fonte era do beneficiário do rendimento na forma da lei, este passou a ter menor ônus porque a alíquota do imposto foi reduzida de 25% para 15%. O ônus da fonte pagadora aumentou com a instituição da CIDE à alíquota de 10%.

Se o ônus do imposto de renda era por conta da fonte pagadora, não houve alteração para o beneficiário do rendimento, mas houve pequena redução da carga tributária para a fonte pagadora. Isso porque, na remessa de R\$ 75.000,00 o imposto de renda na fonte à alíquota de 25% era calculado sobre o rendimento reajustado de R\$ 100.000,00 que resultava no imposto de R\$ 25.000,00.

Com a redução da alíquota do imposto de renda para 15% o rendimento reajustado passa para R\$ 88.235,29. Neste caso, o imposto de renda à alíquota de 15% resulta em R\$ 13.235,29 enquanto a CIDE à alíquota de 10% resulta em R\$ 8.823,52 cuja soma resulta em R\$ 22.058,81 em vez de R\$ 25.000,00 quando não tinha CIDE.

A Solução de Divergência da COSIT nº 17 (DOU de 05-07-11) diz que o valor do imposto de renda na fonte incidente sobre pagamento, crédito ou remessa ao exterior compõe a base de cálculo da CIDE, independente de a fonte pagadora assumir o ônus do IRRF. A decisão é correta e tem base legal.

## CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÃO (CIDE)

O art. 4º da MP nº 2.159-70, de 24-09-01, dispõe que é concedido crédito incidente sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, aplicável às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de *royalties* referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marcas. Seu § 1º dispõe:

§ 1º O crédito referido no caput:

- I - será determinado com base na contribuição devida, incidente sobre pagamentos, créditos, entregas, emprego ou remessa ao exterior a título de *royalties* de que trata o caput deste artigo, mediante utilização dos seguintes percentuais:
  - a) cem por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2001 até 31 de dezembro de 2003;
  - b) setenta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;
  - c) trinta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013;
- II - será utilizado, exclusivamente, para fins de dedução da contribuição incidente em operações posteriores, relativas a *royalties* previstos no caput deste artigo.

Nas redações anteriores da MP o crédito de CIDE era concedido no pagamento ou crédito de *royalties* de qualquer natureza. Como o art. 8º do Decreto nº 3.949/01 restringiu a incidência da CIDE só sobre *royalties* pelo uso de marcas e patentes, a redação do art. 4º da MP nº 2.159-70/01 foi alterada para que o crédito da CIDE seja concedido só na incidência da contribuição no pagamento ou crédito de *royalties* pela licença de uso de marcas e patentes.

Não há crédito sobre a CIDE devida nos pagamentos ou créditos de remuneração decorrente de serviços técnicos ou assistência técnica com transferência de tecnologia. O crédito foi concedido somente na incidência da CIDE sobre a remuneração de *royalties* pelo uso de marcas ou de patentes.

A concessão de crédito da CIDE nos pagamentos de *royalties* pelo uso de marcas e a falta de concessão de créditos nos pagamentos de remuneração decorrente de serviços técnicos e assistência técnica com transferência de tecnologia são absurdas. O uso de marcas não transfere nenhuma tecnologia, e a lei está onerando os serviços técnicos com transferência de tecnologia porque o ônus da CIDE é da fonte pagadora. Esse é o Ministério de Ciência e Tecnologia que temos.

## CIDE SOBRE COMBUSTÍVEIS

A Lei nº 10.336, de 19-12-01, instituiu a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE que incidirá sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível. São contribuintes da CIDE o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis líquidos relacionados no art. 3º.

As alíquotas não foram fixadas em percentuais, mas em Reais por metro cúbico ou tonelada de combustível, de acordo com a sua natureza. A CIDE sobre combustíveis não tem incidência em cascata, porque o art. 7º permite deduzir a CIDE paga na operação anterior.

O art. 8º da lei nº 10.336/01 permite ao contribuinte deduzir o valor da CIDE, com limitação prevista nesse artigo, dos valores de PIS/PASEP e COFINS devidos na comercialização, no mercado interno, de combustíveis sujeitos à incidência da CIDE.

A Lei nº 10.636, de 30-12-02, alterou as alíquotas da CIDE incidente sobre combustíveis e gás de petróleo e fixou novos limites de dedução da CIDE no pagamento de PIS/PASEP e COFINS devidos na comercialização de combustíveis.

A tributação de CIDE sobre combustíveis é alterada constantemente por decretos para compensar a manutenção artificial de preços dos combustíveis para segurar a inflação.