

Roberto Biava Júnior

**AS FUNÇÕES DA CONTABILIDADE NO ICMS
BRASILEIRO: os impactos da convergência às normas
contábeis internacionais e do projeto SPED – Sistema
Público de Escrituração Digital.**

Tese de Doutorado

Orientador: Prof. Associado Dr. Gerd Willi Rothmann

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2017

Roberto Biava Júnior

**AS FUNÇÕES DA CONTABILIDADE NO ICMS
BRASILEIRO: os impactos da convergência às normas
contábeis internacionais e do projeto SPED – Sistema
Público de Escrituração Digital.**

Versão Corrigida

**(Versão corrigida em 27/07/2017. A versão original em formato eletrônico
PDF, encontra-se disponível na CPG da unidade).**

**Tese apresentada à Banca Examinadora do
Programa de Pós-Graduação em Direito, da
Faculdade de Direito da Universidade de
São Paulo, como exigência parcial para
obtenção do título de Doutor em Direito, na
área de concentração do Departamento de
Direito Econômico, Financeiro e Tributário
– DEF, sob orientação do Prof. Associado
Dr. Gerd Willi Rothmann.**

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2017

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Biava Júnior, Roberto

As Funções da Contabilidade no ICMS Brasileiro :
os impactos da convergência às normas contábeis
internacionais e do projeto SPED - Sistema Público de
Escrituração Digital / Roberto Biava Júnior ;
orientador Gerd Willi Rothmann -- São Paulo, 2017.
385 f.

Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em
Direito Econômico, Financeiro e Tributário) -
Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo,
2017.

1. DIREITO TRIBUTÁRIO. 2. IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. 3.
CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA. 4. CONTABILIDADE
SOCIETÁRIA. 5. FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. I. Rothmann,
Gerd Willi, orient. II. Título.

Roberto Biava Júnior

**AS FUNÇÕES DA CONTABILIDADE NO ICMS
BRASILEIRO: os impactos da convergência às normas
contábeis internacionais e do projeto SPED – Sistema
Público de Escrituração Digital.**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito no Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário – DEF da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Doutor em Direito.

Aprovado em: ____/____/2.017.

BANCA EXAMINADORA

Docente - Universidade de São Paulo (FD/USP)

Docente - Universidade de São Paulo (FD/USP)

Docente - Universidade de São Paulo (FD/USP)

Docente Externo à FD/USP

Docente Externo à FD/USP

À minha namorada Cláudia, a meus pais Roberto e Sílvia, e à minha irmã Érika, que de muitas formas me incentivaram para que fosse possível a concretização deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Roberto e Sílvia, pela formação moral e afetiva que me proporcionaram. À minha irmã Érika pela afeição, carinho e motivação.

À minha namorada Cláudia Denise pelo carinho, apoio e compreensão, nos momentos em que tive que abrir mão do convívio para me dedicar ao Doutorado.

Aos colegas de trabalho da Secretaria da Fazenda por estes 10 anos de convivência produtiva na seara do ICMS, o que me tem permitido me manter sempre motivado na labuta desta área tributária. Aos colegas e alunos do Centro Universitário SENAC-SP pelo convívio motivador destes últimos 3 anos.

Agradeço à equipe da Consultoria Tributária e do Tribunal de Impostos de Taxas pelo conhecimento compartilhado que me têm proporcionado e também pela compreensão (afinal de contas foram três meses de férias/licença para dar cabo da finalização desta tese).

Um agradecimento muito especial à Equipe de trabalho do Projeto PROFISCO 4.8 e aos Professores da FUNDACE de Ribeirão Preto, cujos debates e vivência nos últimos anos me motivaram a escrever o presente trabalho. Sem esta vivência este trabalho não existiria!

Ao nosso orientador, Professor Gerd Rothmann, o qual me acolheu na monitoria de Direito Tributário da graduação desta Faculdade de Direito na época em que fiz o mestrado com o saudoso Professor Alcides Jorge Costa, e que nos deu a felicidade de nos aceitar para esta empreitada doutoral.

Aos Professores do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de São Paulo, pela motivação acadêmica constante, e pela busca pela verdadeira Justiça Tributária.

*“TEU TRABALHO –
O teu trabalho é o cântico
De tua própria vida.
Imprime nele onde estiveres
A nota azul de teu amor.
Estuda a Natureza:
Age o vento compondo melodias.
O rio mostra a força e convida ao serviço
Na cachoeira a estrondear.
Não busques a tarefa que te cabe
Com a tristeza do escravo.
O teu trabalho é a oficina
Em que podes forjar a tua própria luz.”*

Emmanuel

Francisco Cândido Xavier e Carlos Bacceli, Crer e Agir.

RESUMO

BIAVA JÚNIOR, Roberto. **As funções da contabilidade no ICMS brasileiro: os impactos da convergência às normas contábeis internacionais e do projeto SPED – Sistema Público de Escrituração Digital**. 2017. 385 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

O presente trabalho (adotando os métodos de pesquisa tradicionais da área jurídica como pesquisa bibliográfica de doutrina com posições dialéticas, de jurisprudência, e análise crítica interpretativa de legislação tributária) visa analisar as funções da contabilidade para fins do direito tributário em relação ao principal tributo sobre o consumo brasileiro (ICMS) sobre duas acepções principais: a) a utilização da contabilidade (na acepção de escrita contábil – demonstrações financeiras e livros comerciais das empresas) como obrigação acessória ao cumprimento da obrigação tributária do imposto no âmbito do projeto SPED– Sistema Público de Escrituração Digital, analisando-se sob o enfoque do ICMS questões jurídicas e contábeis fundamentais relacionadas ao tema da informatização da entrega de informações contábeis e fiscais (SPED) à administração tributária (principal usuário da informação), especialmente em relação à administração de riscos fiscais e custos de conformidade tributária por parte das empresas, e os possíveis impactos do projeto SPED no tradicional instituto jurídico do lançamento tributário; b) a possibilidade de utilização da contabilidade (conceitos e institutos constantes das normas contábeis, que integram o direito privado) pelo legislador tributário como elemento integrante da regra matriz de incidência tributária dos tributos, em geral; analisando-se, especificamente, os efeitos tributários no ICMS da convergência da contabilidade brasileira para o padrão internacional (IFRS) e que podem impactar as entidades empresariais e os Fiscos estaduais.

Frise-se que neste campo de pesquisa (da inter-relação da contabilidade com o direito tributário) tradicionalmente a maior parte dos trabalhos se foca na tributação da renda (IRPJ/CSLL) e quando tratam da tributação do consumo se atém às contribuições federais PIS e COFINS. Desta forma, as conclusões apresentam requisitos de originalidade com contribuições ao Fisco Estadual e às empresas, no que concerne à análise dos efeitos tributários no ICMS, bem como de recomendações de aperfeiçoamento legislativo em face destas duas revoluções contemporâneas que afetam a tributação e também o ICMS (o impacto do novo padrão contábil internacional -IFRS- e o advento das informações contábeis e fiscais informatizadas por meio do instrumento do SPED).

Palavras-Chave: Direito Tributário; Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade; IFRS; ICMS; Tributação sobre o Consumo; Imposto sobre o valor agregado.

ABSTRACT

BIAVA JÚNIOR, Roberto. **The function of accounting in the context of the Brazilian ICMS tax: the impact of the convergence of international accounting standards and the Public Digital Book-Entry System – SPED.** 2017. 385 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

The objective of this study (which adopts traditional research methods in the legal field, including bibliographic searches of the legal scholarship arguing different positions, the case law, and critical interpretive analyses of the applicable tax laws) is to analyze the function of accounting in the realm of tax law in relation to the principal Brazilian consumption tax (ICMS – Tax on the Circulation of Goods and Transportation and Communication Services) from two main perspectives: a) use of accounting (with regard to accounting records – corporate financial statements and commercial books) as an accessory obligation to full performance of tax obligations under the Public Digital Book-Entry System (Sistema Público de Escrituração Digital – SPED), analyzing, to this end, fundamental legal and accounting issues in the context of the ICMS tax relating to the automation of accounting and tax information deliveries (SPED) to the jurisdictional tax authorities (primary user of the related information), particularly with respect to management of tax risks and the costs of tax compliance for companies and the potential impacts of the SPED project on the traditional legal tax entry system; b) the possibility of using accounting (concepts and mechanisms prescribed in the pertinent accounting standards incorporated under private law) in the applicable tax legislation as a foundational component of tax assessment in general; specifically examining, in this light, the resulting tax effects, within the context of the ICMS, of the convergence of Brazilian accounting practices and the prevailing international standard (International Financial Reporting Standards – IFRS) and the potential of this convergence to impact business entities and state Tax Authorities.

Note that in this particular field of study (of the interrelationship between accounting and tax law) the majority of studies have traditionally focused on income taxes (IRPJ/CSLL – Individual Income Tax/Social Contribution on Net Profits). Indeed, to the extent the literature has examined taxes on consumption the focus has invariably been on the two principal federal contributions – PIS (Social Integration Program Contribution) and COFINS (Social Security Financing Contribution). As such, the conclusions set out in these pages offer an original contribution to State Tax Authorities and companies in regard to the analysis of the tax effects of the ICMS, in addition to recommendations for enhancing the applicable laws in the light of the two contemporary revolutions currently sweeping the taxation system and the ICMS as well (namely, the impact of the new international accounting standard – IFRS – and the advent of computerized accounting and tax information through the SPED)..

Keywords: Tax Law; Convergence with International Accounting Standards; IFRS; ICMS; Consumption Taxes; Value-Added Taxes.

RÉSUMÉ

BIAVA JÚNIOR, Roberto. **Les fonctions de la comptabilité en ce qui concerne L'ICMS brésilien: les impacts de la convergence vers les normes comptables internationales et du projet SPED – Système Public d'Écriture Numérique.** 2017. 385 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

Le présent travail (adoptant les méthodes de recherche traditionnelles dans le domaine juridique telles que la recherche bibliographique de doctrine avec des positions dialectiques, de jurisprudence, et analyse critique interprétative de la législation fiscale) vise analyser les fonctions de la comptabilité aux effets du droit fiscal par rapport au principal impôt brésilien sur la consommation (ICMS) sous deux perspectives majeures a) l'utilisation de la comptabilité (dans le sens d'écriture comptable – états financiers et registres commerciaux des sociétés) en tant qu'obligation accessoire à l'accomplissement de l'obligation fiscale de l'impôt dans le cadre du projet SPED – Système Public d'Écriture Numérique, analysant sous le prisme de l'ICMS des questions juridiques et comptables ayant trait au thème de l'informatisation de la remise d'informations comptables et fiscales (SPED) à l'Administration fiscale (principal utilisateur de l'information), notamment en ce qui concerne la gestion des risques fiscaux et des coûts de conformité fiscale de la part des sociétés, et les possibles impacts du projet SPED sur l'institution juridique du recouvrement fiscal; b) la possibilité d'utilisation de la comptabilité (concepts et règles figurant sur les normes comptables, qui intègrent le droit privé) par le législateur fiscal en tant qu'élément intégrant de la règle matrice de l'incidence fiscale des impôts, en général ; en analysant, spécifiquement, les effets fiscaux sur l'ICMS de la convergence de la comptabilité brésilienne vers les normes internationales (IFRS) et qui peuvent avoir un impact sur les entités entrepreneuriales et le Fisc des États.

Il faut souligner que dans ce domaine de recherche (l'interrelation de la comptabilité avec le droit fiscal) la plupart des travaux e vise traditionnellement l'impôt sur le revenu (IRPJ/CSLL) et lorsqu'ils se réfèrent à l'imposition sur la consommation, ils se limitent aux impôts fédéraux PIS et COFINS. Ainsi, les conclusions présentent les aspects requis d'originalité avec les contributions au Fisc des États et aux sociétés, en ce qui concerne l'analyse des effets fiscaux sur le ICMS (l'impact des nouvelles règles comptables internationales – IFRS– et l'avènement des informations comptables et fiscales informatisées au moyen de l'instrument du SPED).

Mots-Clés: Droit Fiscal; Convergence vers les Normes Internationales de Comptabilité; IFRS, ICMS; Imposition sur la Consommation ; Impôt sur la valeur ajoutée.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS..... | 20 |
| LISTA DE FIGURAS..... | 23 |
| LISTA DE QUADROS E TABELAS..... | 24 |
| Capítulo 1 – INTRODUÇÃO..... | 25 |
| 1.1 Delimitação do tema a ser desenvolvido e limitações da pesquisa. ... | 26 |
| 1.2 Justificativa da escolha, da importância e originalidade do tema. | 31 |
| 1.3 Principais questões a serem analisadas sobre o tema..... | 34 |
| 1.4 Metodologia utilizada na pesquisa. | 39 |
| | |
| PARTE A – BASE TEÓRICA PROPEDÊUTICA: O NOVO PADRÃO CONTÁBIL INTERNACIONAL E O ICMS. | 45 |
| | |
| Capítulo 2 – CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA ÀS NORMAS CONTÁBEIS EM PADRÃO INTERNACIONAL (IFRS). | 47 |
| 2.1 Introdução – Nova contabilidade brasileira: a convergência contábil internacional ao Novo Padrão Contábil Internacional (IFRS)..... | 47 |
| 2.2 A diversidade de padrões contábeis e os vários enfoques da contabilidade. A necessidade da adoção de um padrão contábil internacional no Brasil e a adoção do IFRS..... | 49 |
| 2.3 A juridicidade das normas jurídico-contábeis emanadas pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis – CPC no Brasil. | 58 |
| 2.4 Características do Novo Padrão Contábil Internacional (IFRS) adotado no Brasil (CPCs): a adoção do Princípio da Essência econômica sobre a Forma jurídica; maior importância aos conceitos de controle, de obtenção de benefícios e de incorrência em riscos do que ao de propriedade jurídica; Accrual system; Normas contábeis baseadas em Princípios; Responsabilidade da Empresa como “um todo” pela informação contábil..... | 61 |

| | |
|---|-----------|
| 2.5 Relação do Direito Tributário com as Normas Contábeis. O modelo brasileiro de Relação Direito Tributário e Normas Contábeis (antes e após a convergência contábil internacional)..... | 67 |
| 2.5.1 Neutralidade Tributária, Regime Tributário de Transição – RTT e a tentativa “fracassada” de se promover a completa “desconexão” entre as normas tributárias e as normas contábeis no Brasil. | 70 |
| 2.5.2 O modelo brasileiro atual de Relação Direito Tributário e Normas Contábeis (pós Lei nº 12.973/2014): o retorno ao modelo da dependência parcial. | 72 |
| Capítulo 3 – O ICMS BRASILEIRO (ASPECTOS JURÍDICOS E CONTÁBEIS)..... | 75 |
| 3.1 Contornos gerais do ICMS brasileiro..... | 75 |
| 3.1.1 ICMS brasileiro: imposto sobre valor acrescido; calculado pelo método imposto sobre imposto; com forma de cálculo tipo produto bruto e parcialmente tipo consumo..... | 80 |
| 3.1.2 ICMS brasileiro: imposto não-cumulativo, pago fracionadamente; que preponderantemente adota o critério do crédito físico e parcialmente o financeiro. | 83 |
| 3.1.3 ICMS brasileiro: imposto com generalidade vertical: abrangendo ciclo da produção e da comercialização até entrega das mercadorias ao consumidor final. | 88 |
| 3.1.4 ICMS brasileiro: imposto com generalidade no plano horizontal que não abrange os imóveis, nem os serviços, exceto os de transporte e de comunicação; e que adota o princípio do país do destino conforme a Constituição Federal de 1988. | 89 |

| | |
|--|----------------|
| 3.1.5 ICMS brasileiro: adota regras ou mecanismos de regularização (regra de reversão, a regra "pro rata", e regra do teto) e não tributa o "auto-consumo" interno e externo. | 94 |
| 3.2 Substituição Tributária no ICMS: noções gerais e finalidades deste tipo de tributação monofásica. | 99 |
| 3.3 Contabilização do ICMS - Substituição Tributária versus ICMS na Sistemática RPA – Normal. | 104 |
| 3.4 O substrato econômico da hipótese de incidência da RMIT do ICMS: operações relativas à circulação de mercadorias. | 108 |
| 3.5 O princípio da autonomia dos estabelecimentos no ICMS. | 113 |
| 3.6 Peculiaridades da Contabilização do imposto sobre o consumo brasileiro ICMS em contraponto às contribuições federais (PIS-COFINS): hipótese de incidência de conteúdo econômico (operações relativas à circulação de mercadoria) aplicada no contexto da "autonomia" dos estabelecimento. | 116 |
| PARTE B – AS FUNÇÕES DA CONTABILIDADE NO ICMS BRASILEIRO - OS IMPACTOS DA CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS E DO PROJETO SPED - SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL. | 119 |
| Capítulo 4 – O PROJETO SPED - SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL: a utilização DA contabilidade/ (escrituração contábil) como obrigação acessória ao cumprimento da obrigação tributária NO ICMS. | 121 |
| 4.1 Os Fiscos como usuários relevantes da informação contábil do SPED-ECD (especialmente no Brasil) sob a abordagem da teoria contratual da firma. | 122 |

| | |
|--|------------|
| 4.2 O contexto moderno das obrigações acessórias (ou dos deveres instrumentais) informatizadas(os)..... | 127 |
| 4.3 A Nota Fiscal Eletrônica –NF-e como o subprojeto “embrião” do SPED. | 130 |
| 4.4 O projeto SPED e as escriturações contábeis (ECD) e fiscais (EFD).133 | |
| 4.4.1 O SPED contábil (ECD). | 138 |
| 4.4.2 O SPED fiscal (EFD). | 141 |
| 4.4.3 O SPED fiscal (outras etapas)..... | 144 |
| 4.4.4 O SPED fiscal (outras etapas) – Perspectiva para a substituição da GIA-ICMS..... | 146 |
| 4.5 Os impactos do SPED em relação aos Custos de Conformidade Tributária (para administração tributária e contribuintes) e a administração de Riscos Fiscais pelas empresas contribuintes..... | 147 |
| 4.5.1 O SPED e os custos de conformidade para a Administração Tributária e para os contribuintes..... | 149 |
| 4.5.2 O SPED e a administração de riscos fiscais pelas empresas contribuintes..... | 155 |
| 4.5.3 Irregularidades contábeis na escrita comercial que podem acarretar a autuação por presunção de omissão de operações tributáveis pelo ICMS (artigos 509 e 509-A do RICMS/SP) | 159 |
| 4.6 A informatização das informações contábeis e fiscais (SPED) e seus possíveis impactos no instituto jurídico do lançamento tributário.165 | |
| 4.7 Normas Contábeis de “Disclosure” das Subvenções e Assistências governamentais: como instrumento de combate à “Guerra Fiscal” no ICMS..... | 174 |
| 4.8. Reconhecimento Contábil da Receita de vendas de mercadorias em situações de dessincronização com o fato gerador do ICMS (exemplo dos ativos biológicos). | 181 |
| Capítulo 5 – Consideração econômica, juridicidade das normas contábeis no direito privado e posituação de conceitos contábeis na regra-matriz de incidência dos tributos. | 187 |

| | |
|--|-----|
| 5.1 Consideração econômica, e a positivação na legislação tributária de conceitos econômico-contábeis. | 188 |
| 5.2 A Classificação dos Tributos – critérios jurídicos, econômicos e contábeis. | 189 |
| 5.2.1 Dois exemplos da utilização de critérios classificatórios contábeis e econômicos pelo legislador tributário – a Restituição do Indébito tributário nos tributos indiretos (CTN) e a inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS-COFINS. | 193 |
| 5.2.2 A clássica Classificação Jurídica dos Tributos pelas espécies tributárias e a necessidade ou não de um critério extrínseco (destino do produto da arrecadação). | 198 |
| 5.2.3 Exemplo - a invasão “econômica” da União na Competência Tributária constitucional dos Estados e Municípios e a ofensa ao pacto federativo – o exemplo das contribuições do PIS-COFINS (bitributação econômica e contábil das mercadorias e serviços). | 201 |
| 5.3. A Consideração (Interpretação) Econômica e a classificação dos tributos incidentes sobre atos-fatos “formais” ou “econômicos”. | 204 |
| 5.3.1 Consideração (Interpretação) Econômica: da possibilidade da “interpretação econômica” em relação aos tributos com materialidade (fato gerador /hipótese de incidência) embasada em conceitos econômicos e/ou contábeis – Os Exemplos do ICMS e do IRPJ. | 207 |
| 5.4 Conclusões quanto à Classificação Tributária, a Consideração (Interpretação) Econômica nos principais tributos do Brasil e a Possibilidade de positivação na legislação tributária de conceitos econômico-contábeis. | 213 |
| 5.5 Regras Contábeis como Normas Jurídicas e a sua relação com o Direito Tributário. | 215 |
| 5.5.1 Normas Jurídico-Contábeis de Direito Privado (com conteúdo cada vez mais econômico) podem ser utilizadas pelo Legislador Tributário. | 217 |
| 5.5.2 Relação das Normas Contábeis (de Direito Privado) com as Normas Tributárias: sob o enfoque dos artigos 109 e 110 do CTN. | 221 |

| | |
|---|------------|
| 5.6 A regra-matriz de incidência dos tributos e a possibilidade de inserção de elementos contábeis. | 231 |
| 5.7 A positivação de conceitos contábeis na regra-matriz de incidência dos tributos: quando o conceito contábil for captado pelo direito tributário (como elemento integrante do fato gerador/hipótese de incidência do tributo; ou, como elemento quantitativo da base de cálculo do tributo, quando a legislação tributária elege um elemento quantitativo mensurado pela contabilidade)..... | 236 |
| 5.7.1 Exemplos de conceitos contábeis na Regra Matriz de Incidência do IRPJ. | 238 |
| 5.7.2 Exemplos de conceitos contábeis na Regra Matriz de Incidência do PIS/COFINS..... | 239 |
| 5.7.3 Exemplos de conceitos contábeis na Regra Matriz de Incidência do ICMS. | 241 |
| CAPÍTULO 6 – PRÁTICA E PRAGMÁTICA TRIBUTÁRIA – IFRS QUE SE RELACIONAM COM AS QUESTÕES PRÁTICAS DO ICMS. ANÁLISE DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DA NOVA CONTABILIDADE BRASILEIRA (PADRÃO INTERNACIONAL) NO ICMS..... | 247 |
| 6.1. O processo de convergência contábil internacional e sua relevância para a Administração Tributária Estadual..... | 251 |
| 6.2 Análise dos Efeitos Tributários da Nova Contabilidade Brasileira (Padrão Internacional) no ICMS: principais situações práticas..... | 252 |
| 6.2.1. O Valor Realizável Líquido (VRL) dos Estoques e a Base de Cálculo do ICMS em situações específicas. | 253 |
| 6.2.2. Mensuração dos estoques e a base de cálculo do ICMS nas transferências (e recebimentos) de mercadoria para (de) outra unidade da federação..... | 261 |

| | |
|--|------------|
| 6.2.3. Mensuração da Receita, apuração do Ajuste a valor presente (AVP) e a Base de Cálculo do ICMS nas vendas a prazo. | 276 |
| 6.2.4. Ativo Imobilizado nas Concessões. | 283 |
| 6.2.5. Arrendamento Mercantil Operacional. | 287 |
| 6.3. Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado – Diversas situações. | 290 |
| 6.3.1 Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado – Reposição do Ativo Imobilizado (Peças e Partes) e o Creditamento do ICMS (item 8). | 300 |
| 6.3.2 Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado – Prazo para o Creditamento do ICMS do Ativo Imobilizado (item 9). | 305 |
| 6.3.3 Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado – Início do Creditamento do ICMS do Ativo Imobilizado (item 10). | 310 |
| 6.3.4 Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado – Bens (Ativo Imobilizado) em poder de terceiros e o creditamento do ICMS (item 11). | 313 |
| 6.3.5 Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado – Crédito de Ativo Imobilizado para construção de um bem imóvel (item 12). | 320 |
| 6.3.6 Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado e de Receitas de Vendas de mercadorias – Descaracterização de contratos como Locação, Aluguel, Comodato e Figuras Análogas. (item 13). | 327 |
| PARTE C – CONCLUSÕES DA TESE | 337 |
| Capítulo 7 – Conclusões e teses. | 337 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 359 |
| APÊNDICE: Quadro de Riscos Fiscais dos Impactos Tributários da Nova Contabilidade (padrão internacional) no ICMS. | 369 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.

| | |
|----------|--|
| ANBIMA | Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais |
| ABRASCA | Associação Brasileira das Companhias Abertas |
| ANATEL | Agência Nacional de Telecomunicações |
| ANEEL | Agência Nacional de Energia Elétrica |
| ANP | Agência nacional do Petróleo |
| ANS | Agência Nacional de Saúde Suplementar |
| AVP | Ajuste a valor presente |
| BACEN | Banco Central do Brasil |
| BR GAAP | <i>Brazilian Generally Accepted Accounting Principles</i> |
| ECD | Escrituração Contábil Digital |
| EFD | Escrituração Fiscal Digital |
| E-LALUR | Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto sobre Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica |
| CAT | Coordenadoria da Administração Tributária |
| CCB | Código Civil Brasileiro |
| CFC | Conselho Federal de Contabilidade |
| CMV | Custo da Mercadoria Vendida |
| CNI | Confederação Nacional da Indústria |
| COFINS | Contribuição para Financiamento da Seguridade Social |
| CONFAZ | Conselho Nacional de Política Fazendária |
| CPC | Comitê de Pronunciamentos Contábeis (brasileiro) |
| CSLL | Contribuição Social sobre o Lucro Líquido |
| CT-e | Conhecimento de Transporte Eletrônico |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| CVM | Comissão de Valores Mobiliários |
| DNRC | Departamento Nacional de Registro de Comércio |
| DRE | Demonstração do Resultado do Exercício |
| ENCAT | Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais |
| FASB | <i>Financial Account Standards Board</i> |
| FEBRABAN | Federação Brasileira de Bancos |

| | |
|----------|--|
| FENACON | Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas |
| FENAINF | Federação Nacional das Empresas de Serviços Técnicos de Informática e Similares |
| FIPECAFI | Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras |
| GIA-ICMS | Guia de Informação e Apuração do ICMS |
| IASB | <i>International Accounting Standards Board</i> |
| IBRACON | Instituto de Auditores Independentes do Brasil |
| ICMS | Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação |
| ICMS-ST | ICMS sobre a operação sujeita à Substituição Tributária |
| IFRS | <i>International Financial Reporting Standards</i> |
| IPECAFI | Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis |
| IPI | Imposto sobre Produtos Industrializados |
| IRPJ | Imposto de Renda Pessoa Jurídica |
| ISS | Imposto sobre Serviços |
| ITBI | Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis |
| ITCMD | Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos |
| IVA | Imposto sobre Valor Agregado |
| IVC | Imposto sobre Vendas e Consignações |
| LALUR | Livro de Apuração do Lucro Real |
| MDF-e | Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais |
| NF-e | Nota Fiscal Eletrônica |
| NFS-e | Nota Fiscal de Serviços Eletrônica |
| PIS | Programa de Integração Social |
| RFB | Receita Federal do Brasil |
| RICMS/SP | Regulamento do ICMS no Estado de São Paulo |
| RMIT | Regra Matriz de Incidência Tributária |
| RPA | Regime Periódico de Apuração |
| RTT | Regime Tributário de Transição |
| SERPRO | Serviço Federal de Processamento de Dados |
| SINTEGRA | Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais de Mercadorias e Serviços |

| | |
|---------|--|
| SPC | Secretaria de Previdência Complementar |
| SPED | Sistema Público de Escrituração Digital |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |
| SUSEP | Superintendência de Seguros Privados |
| TIT-SP | Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo |
| UEPS | Último que Entra, Primeiro que Sai |
| US GAAP | <i>Generally Accepted Accounting Principles in the United States</i> |
| VRL | Valor Realizável Líquido |

LISTA DE FIGURAS

| | |
|--|-----|
| Figura 1.1 – Funções da Contabilidade para o Direito Tributário (objeto da tese)..... | 27 |
| Figura 1.2 – Funções do Direito Tributário para a Contabilidade (que não integra o objeto da tese – limitações do estudo)..... | 30 |
| Figura 1.3 – Funções do Direito Tributário e da Contabilidade para o Desenvolvimento Econômico (que não integra o objeto da tese – limitações do estudo)..... | 31 |
| Figura 2.1 – Classificação Dual dos Padrões Contábeis entre os Países..... | 51 |
| Figura 3.1: Substituição Tributária – venda da indústria para o atacadista, com base de cálculo ST (Preço de venda previsto ao consumidor final de R\$ 2.000,00), e valor de operação de R\$ 1.000,00..... | 102 |
| Figura 3.2: Operação Normal do ICMS: débitos e créditos..... | 105 |
| Figura 3.3: Operação com Substituição Tributária do ICMS: não há créditos aos adquirentes..... | 106 |
| Figura 4.1 – Quadro das Funções da Contabilidade para o Direito Tributário (objeto da tese). | 120 |
| Figura 4.2 – Principais irregularidades econômico-contábeis que geram Presunção Legal de falta de pagamento de ICMS (artigo 509-A do RICMS/SP)..... | 164 |
| Figura 5.1 – Consideração Econômica – Prof. Luís Eduardo Schoueri..... | 211 |
| Figura 5.2 - Mudança do padrão contábil brasileiro ao IFRS..... | 220 |

LISTA DE QUADROS E TABELAS.

| | |
|---|------------|
| Quadro 3.1 – Quadro da Contabilização do ICMS Normal – RPA: Venda da Indústria ao Atacadista..... | 105 |
| Quadro 3.2 – Quadro da Contabilização do ICMS-ST (“<i>para frente</i>”): Venda da Indústria ao Atacadista..... | 106 |
| Tabela 4.1 – Benefícios da NF-e (compilado pelo autor com base nos autores acima citados)..... | 133 |
| Tabela 4.2 – Benefícios do SPED (compilado pelo autor com base nos autores acima citados)..... | 136 |
| Tabela 4.3 – Investimentos realizados no SPED..... | 150 |
| Quadro 5.1 – Tributos na Demonstração de Resultado do Exercício..... | 194 |
| Quadro 5.2 – Arrecadação do ICMS x PIS-COFINS..... | 203 |
| Quadro 6.1 - Ajuste a Valor Presente – Exemplo..... | 280 |

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO.

O título do projeto de tese de doutorado (As Funções da Contabilidade no ICMS Brasileiro: os impactos da convergência às normas contábeis internacionais e do projeto SPED – Sistema Público de Escrituração Digital) tem o objetivo ser um trabalho jurídico relevante, coadunando-se com a linha de pesquisa (direito econômico e desenvolvimento) e projeto acadêmico (legislação tributária e desenvolvimento econômico) multidisciplinares do orientador - Professor Associado Gerd Willi Rothmann na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. O tema atual é bastante relevante para o direito tributário, em uma área de pesquisa multidisciplinar que precisa continuar avançando no Brasil, seja no campo teórico como no campo prático. A conexão entre o direito tributário com a economia já vem se fortalecendo, mas também é necessário do mesmo modo se estudar a conexão do direito tributário com a contabilidade.

A pesquisa em direito tributário no Brasil por muitos anos se enveredou pela linha da teoria geral do direito e por uma abordagem, em geral, positivista e legalista, restringindo a pesquisa jurídica ao campo do próprio direito. No cenário atual, todavia, o direito tributário apresenta um desafio tanto para os advogados, consultores, especialistas na área de tributação, bem como para os auditores fiscais dos próprios Fiscos nas diversas esferas federativas (União, Estados e Municípios), na medida em que o mundo moderno é complexo e não admite na prática um reducionismo excessivo, uma vez que o direito tributário deve ser interpretado e aplicado dentro do contexto econômico e também deve considerar o contexto e os aspectos normativos da área contábil.

Seja do ponto de vista do processo administrativo contencioso (autuações e processo nos tribunais administrativos), seja do ponto de vista do processo administrativo consultivo (respostas ou soluções de consultas), as questões que se colocam hoje em dia extrapolam o próprio direito tributário e sua teoria interna, necessitando que os intérpretes do direito (contribuintes, advogados, auditores fiscais) avancem sobre a conexão e inter-relação do direito tributário com outras ciências, seja dentro do próprio campo jurídico (conexões com o direito privado, econômico, financeiro, etc.), mas também exogenamente com outras ciências sociais aplicadas (conexões com a economia, contabilidade).

Em que pese, a enorme importância que os fundamentos principais da teoria geral do direito tributário possuem, e que também servem de embasamento para as bases teóricas deste trabalho, é preciso se enveredar por novas linhas de pesquisa, buscando pesquisas exógenas e multidisciplinares. Nesse contexto surgem diversas possibilidades de

abordagem do direito tributário seja pela ótica das ciências contábeis (contabilidade), da economia e do direito econômico, dentre outras ciências.

A nossa escolha neste projeto de tese doutorado é abordar determinados aspectos essenciais da conexão e inter-relação entre estas duas ciências: contabilidade e direito tributário. Todavia, por uma questão metodológica é necessário que o pesquisador delimite seu campo de pesquisa, considerando que este campo de intersecção entre estas duas ciências (ciências contábeis e direito tributário) representa um “oceano” de possibilidades de pesquisas.

Desta forma, iremos delimitar como campo de nossa pesquisa o tema das funções da contabilidade para o ICMS brasileiro (objeto essencial do tema da tese) e os subtemas: dos efeitos tributários da nova contabilidade brasileira (padrão internacional) no ICMS e da importância da contabilidade (escrituração contábil) como obrigação acessória ao cumprimento da obrigação tributária especificamente no ICMS, analisada por meio do Projeto SPED (ou seja, duas acepções que expressam a utilidade essencial da contabilidade para o direito tributário).

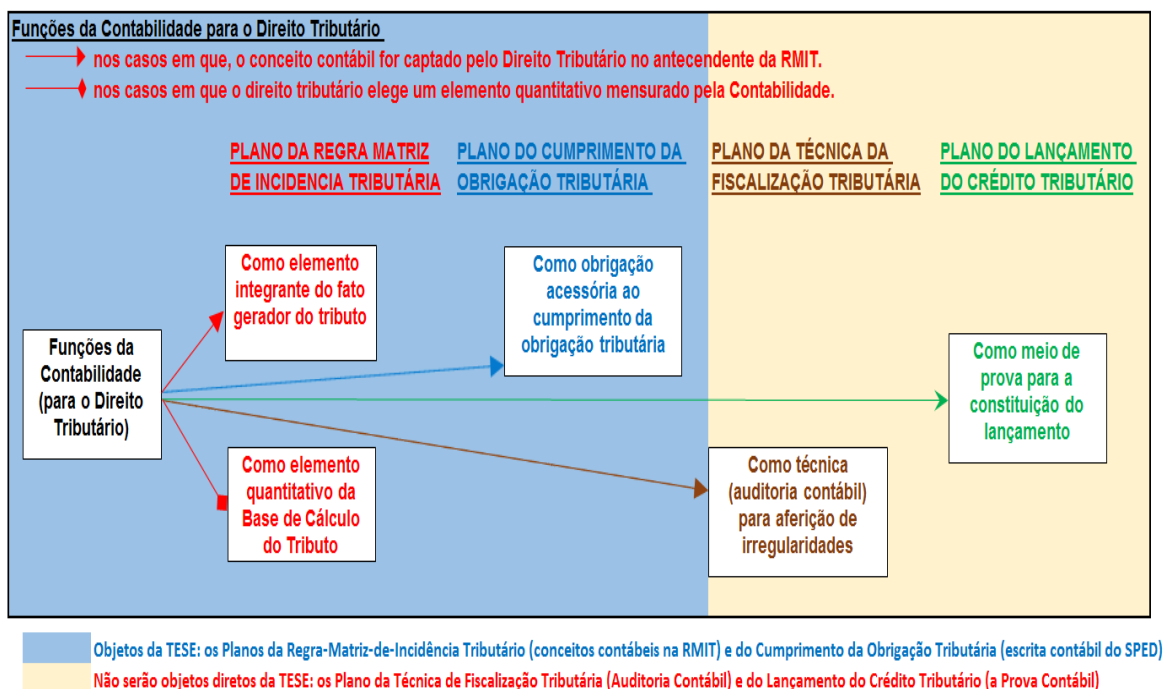
1.1 Delimitação do tema a ser desenvolvido e limitações da pesquisa.

A palavra “contabilidade” não é unívoca e quando utilizada no sentido de função para o direito tributário, vislumbram-se quatro sentidos semânticos para a palavra “contabilidade”: contabilidade como conceito e institutos contábeis utilizados na legislação tributária; contabilidade como escrita comercial e respectivas demonstrações financeiras; contabilidade como técnica de auditoria contábil para fins tributários; contabilidade como prova no processo administrativo/judicial tributário.

Considerando os planos funcionais da contabilidade para o direito tributário podemos destacar as *funções* da contabilidade como elemento integrante da RMIT – Regra Matriz de Incidência Tributária (seja no fato gerador do tributo/hipótese de incidência do tributo, quando o conceito contábil for captado pelo direito tributário no antecedente da hipótese de incidência tributária; seja como elemento quantitativo da base de cálculo do tributo, nos casos em que o direito tributário elege um elemento quantitativo mensurado pela contabilidade no consequente da hipótese de incidência tributária); a contabilidade ou escrituração contábil (livros e registros contábeis) como obrigação acessória ao cumprimento da obrigação tributária (cujo exemplo mais notório é a obrigação de entrega do SPED-ECD que permite aos Fiscos ter acesso aos livros e registros contábeis das empresas por meio eletrônico); a contabilidade como técnica (auditoria contábil) para

aferição de irregularidades econômico-fiscais; a contabilidade ou escrituração contábil como meio de prova para a constituição do lançamento tributário.

Figura 1.1 – Funções da Contabilidade para o Direito Tributário (objeto da tese).



As funções da contabilidade para o ICMS constituem o objeto essencial do tema da tese, onde analisaremos a utilidade da contabilidade nos primeiros dois destes quatro planos do direito tributário sob o enfoque exclusivo do ICMS (no plano da regra matriz de incidência tributária como um elemento conceitual do fato gerador/hipótese de incidência do ICMS ou como um elemento do seu consequente/aspecto quantitativo, especialmente quanto à base de cálculo; no plano do cumprimento da obrigação tributária, no sentido de ser a contabilidade um elemento informacional ou um instrumento acessório para assegurar o cumprimento da obrigação tributária principal do ICMS).

Desse modo, não aprofundaremos especificamente em temas que tratam diretamente da prova contábil em matéria tributária e da auditoria contábil na seara tributária, ou seja, de determinadas funções da contabilidade em matéria tributária: na contabilidade como técnica (auditoria contábil) para aferição de irregularidades econômico-fiscais; na contabilidade como meio de prova para a constituição do lançamento tributário (a prova contábil). Deste modo, também não será objeto diretamente desta tese o plano do lançamento do crédito tributário com um meio probatório da constituição do crédito tributário do ICMS. O motivo é que tais temas ainda que

estivessem restritos ao ICMS demandariam uma tese específica, já que o tema da prova em matéria tributária é um tema específico e que demanda uma pesquisa peculiar, não se restringindo apenas à seara tributária, mas demandaria pesquisa na seara do direito processual administrativo e judicial, o que só poderia ser tratado em um estudo específico sobre o tema da prova contábil na seara do processo administrativo/tributário.

Basicamente o tema a ser enfrentado na tese de doutorado (As Funções da Contabilidade no ICMS brasileiro: os impactos da convergência às normas contábeis internacionais e do projeto SPED – Sistema Público de Escrituração Digital) visa abordar dois blocos principais de interação:

a) **A importância da contabilidade (escrituração contábil) como obrigação acessória ao cumprimento da obrigação tributária especificamente no ICMS, que será analisada por meio do Projeto SPED:** o SPED (ECD/EFD) permite aos Fiscos ter acesso aos livros e registros contábeis das empresas por meio eletrônico. A tese irá analisar (no seu capítulo quatro) os principais aspectos da contabilidade como obrigação acessória ao cumprimento da obrigação tributária: a) os fiscos como usuários relevantes da informação contábil, com a abordagem da teoria contratual da firma (ou da denominada “teoria da contabilidade e do controle”); b) o projeto do SPED no contexto moderno das obrigações acessórias (ou deveres instrumentais informatizados), explicitando os principais pontos jurídicos e técnicos atinentes à escrituração contábil digital (ECD) e da escrituração fiscal digital (EFD, com ênfase principalmente no ICMS); c) o SPED, os custos de conformidade tributária (para administração tributária e contribuintes), e a administração de riscos fiscais pelas empresas contribuintes - temas contábeis essenciais a serem debatidos e com forte impacto no adequado cumprimento das obrigações tributárias principal e acessória; d) um tema jurídico essencial de direito tributário, que tende a ganhar repercussão e relevância nos próximos anos – o tema da informatização das informações contábeis e fiscais (SPED) e seus possíveis impactos no tradicional instituto jurídico do lançamento tributário.

b) **Os efeitos tributários da nova contabilidade brasileira (padrão internacional) especificamente no ICMS (tema que expressa importante utilidade prática da contabilidade para o direito tributário):** serão tratadas questões profundas e reflexivas, sobre os possíveis efeitos da nova contabilidade (padrão internacional) no ICMS e que impactam as entidades empresariais. Especialmente em relação aos tributos indiretos o tema é relativamente novo e inovador, já que a doutrina tem focado tão somente o PIS-COFINS federal e relegado os demais tributos sobre o consumo (como o

ICMS e o IPI, por exemplo). Neste sentido, analisaremos os principais efeitos da mudança dos padrões contábeis nos ICMS, sendo importante detectar de que modo os conceitos contábeis na regra matriz de incidência (seja na hipótese de incidência/fato gerador quanto no seu conseqüente, especialmente quanto ao critério quantitativo) do ICMS foram afetados pelas alterações das normas contábeis.

Como **limitações do estudo (ou limitações da pesquisa)**, embora o objetivo da tese seja traçar as principais funções da contabilidade no ICMS¹, não será possível analisar todos os conceitos de contabilidade que estão presentes na legislação tributária estadual, nem analisaremos as relações que constituam precipuamente área de interesse exclusivo dos contabilistas. Dessa forma, **não será objeto da presente tese as seguintes relações e inter-relações entre o direito tributário (no que concerne ao ICMS) e a contabilidade:**

a) a contabilidade como meio de prova do lançamento tributário (atinentes ao tema jurídico da prova no direito tributário): não aprofundaremos especificamente em temas que tratam diretamente da prova contábil em matéria tributária, ou seja, de determinadas funções da contabilidade em matéria tributária: na contabilidade como técnica (auditoria contábil) para aferição de irregularidades econômico-fiscais; na contabilidade ou escrituração contábil como meio de prova para a constituição do lançamento tributário. Como já ressaltado, tais temas ainda que estivessem restritos ao ICMS demandariam uma tese específica, já que o tema da prova em matéria tributária é um tema específico e que demanda uma pesquisa peculiar, não se restringindo apenas à seara tributária, mas englobaria também a seara do direito processual administrativo e judicial. De outro modo o tema da técnica de auditoria contábil, ainda que possa ser utilizado para fins de fiscalização tributária, é um tema precipuamente da área de interesse dos contabilistas e também demandaria um estudo ou tese específico, já que há obras que versam exclusivamente sobre o tema da auditoria contábil-tributária, inclusive para impostos indiretos. De qualquer forma, faremos algumas incursões inevitáveis e pontuais nestes temas, quando estritamente necessário para tratar de nossos temas principais que estão contemplados no título de nossa tese.

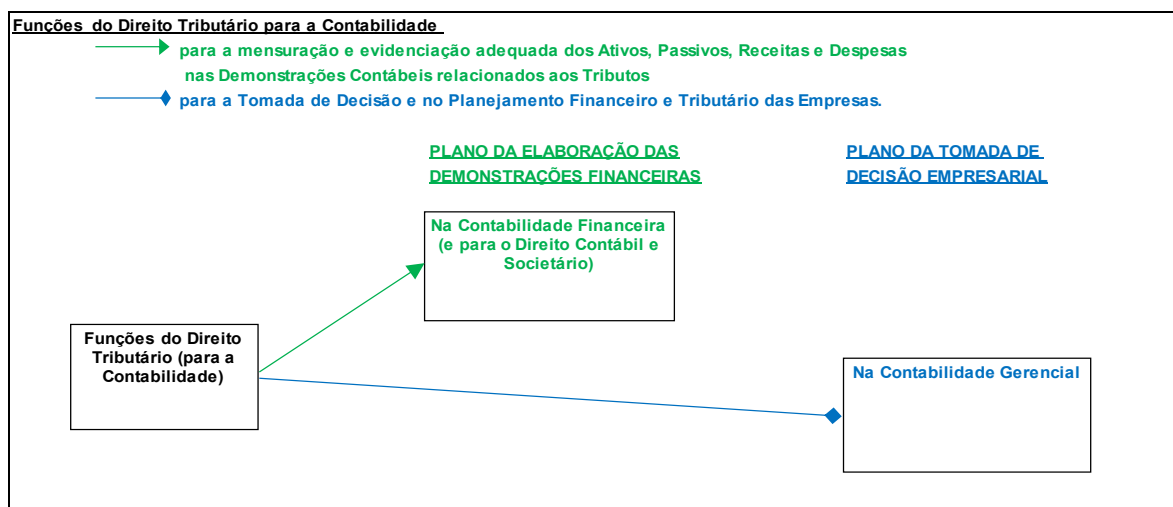
b) a exaustão de todos os conceitos de contabilidade que estejam presentes na legislação tributária estadual: como se sabe, a produção de legislação tributária no Brasil é especialmente esparsa e numerosa, e considerando a competência tributária dos diversos

¹ Notadamente como exposto enfocaremos em dois aspectos essenciais sobre os impactos no ICMS: da convergência às normas contábeis internacionais e do projeto SPED – Sistema Público de Escrituração Digital.

Entes Federativos ainda que somente no âmbito do ICMS há vinte e sete entes legislando. Não raro, em muitas legislações atinentes à área tributária (não apenas em leis formais, mas em diversos atos normativos infralegais) são utilizados conceitos e definições que advêm da área de ciências contábeis. Identificar todos os conceitos e analisar todos os efeitos seria tarefa pouco proveitosa e extremamente casuística, de modo que o importante para a tese é focar nos temas objeto do título da tese que envolvem as funções da contabilidade para o ICMS, e principalmente como se dá a utilidade da contabilidade (escrituração contábil com o advento do SPED) no direito tributário, em específico do ICMS. Serão estudados também os principais efeitos tributários das novas normas contábeis brasileiras quanto aos elementos essenciais da regra matriz de incidência do ICMS (no capítulo 6, que é o principal capítulo da tese).

c) As funções do direito tributário para a contabilidade (objeto de pesquisa dos contabilistas): não será objeto direto de nosso estudo a utilidade do direito tributário para a contabilidade, embora possamos em alguns momentos fazer menção a alguns aspectos desta utilidade. Nesta seara estará expressamente fora do nosso objeto de escopo as funções e os efeitos do direito tributário na contabilidade financeira (para a mensuração e evidenciação adequada dos ativos, passivos, receitas e despesas nas demonstrações contábeis relacionados aos tributos) e na contabilidade gerencial (para a tomada de decisão e no planejamento financeiro e tributário das empresas).

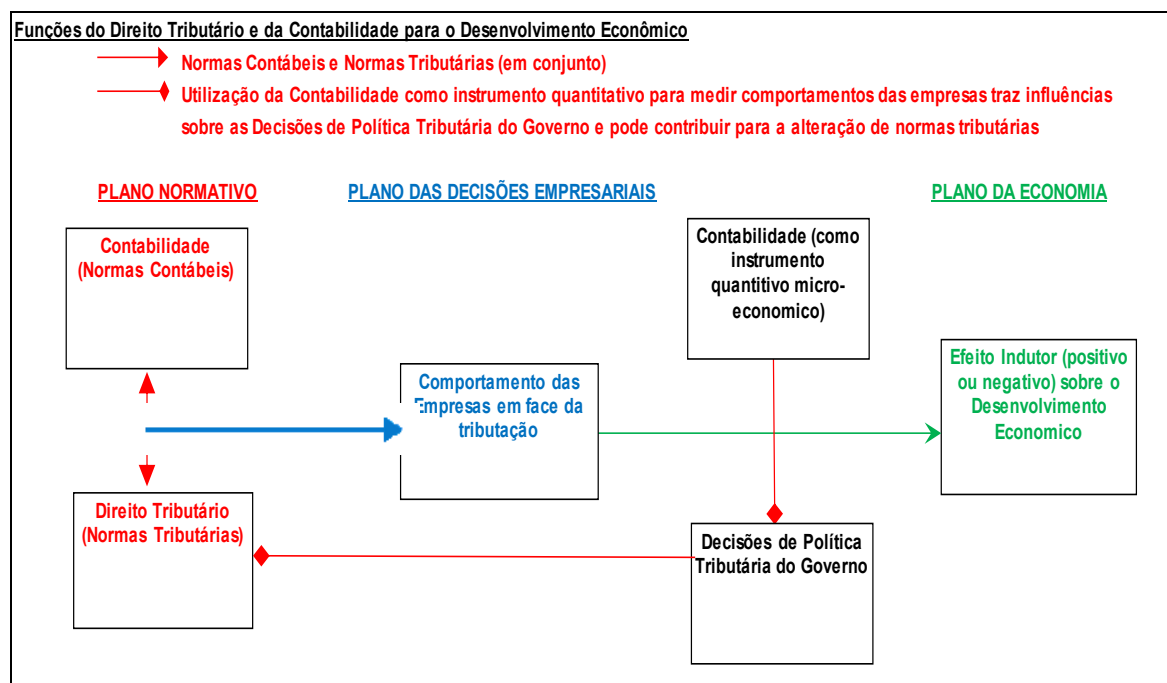
Figura 1.2 – Funções do Direito Tributário para a Contabilidade (que não integra o objeto da tese – limitações do estudo).



c) funções do direito tributário e da contabilidade para o desenvolvimento econômico: não será objeto direto de nosso estudo a utilidade do direito tributário e da

contabilidade como instrumentos para o desenvolvimento econômico, uma vez que a interação entre as normas tributárias e as normas contábeis, em conjunto possuem um efeito indutor sobre o comportamento das empresas e um papel na economia. Também embora tenha que se reconhecer a contribuição dos estudos quantitativos na área de Ciências Contábeis para a política fiscal tributária dos governos, e conseqüentemente, a possibilidade de sua utilização nas decisões de alteração da legislação tributária, também não será objeto de nossa tese a utilização da Contabilidade como instrumento de mensuração do comportamento das empresas e dos contribuintes em face da tributação:

Figura 1.3 – Funções do Direito Tributário e da Contabilidade para o Desenvolvimento Econômico (que não integra o objeto da tese – limitações do estudo).



1.2 Justificativa da escolha, da importância e originalidade do tema.

O tema a ser enfrentado na tese de doutorado (As Funções da Contabilidade no ICMS brasileiro: os impactos da convergência às normas contábeis internacionais e do projeto SPED – Sistema Público de Escrituração Digital) se justifica na medida em que o direito tributário se utiliza das ciências contábeis pelos mais diversos prismas, sendo estes os dois planos de análise mais fundamentais: o da utilização de conceitos contábeis pelo legislador tributário e da utilização da contabilidade (escrita comercial) como obrigação acessória tributária

Há situações em que o próprio direito tributário (no caso especificamente se analisando o ICMS) se refere a conteúdos, conceitos e institutos contábeis, chamando a

atenção, especialmente, as situações em que os conceitos contábeis interferem em algum elemento essencial do antecedente da norma matriz de incidência tributária (chamada também de “fato gerador”) de determinados tributos; ou interfere no elemento quantitativo da base de cálculo do tributo. Por isto há necessidade em se verificar nestes casos pontuais, em que há conceitos contábeis capturados na RMIT do tributo (no caso do ICMS), se o novo padrão contábil internacional (IFRS) pode causar impactos tributários para aquele tributo analisado.

Na segunda acepção funcional menciona-se o uso da contabilidade (no sentido de registros e livros contábeis) como obrigação acessória dos próprios fiscos (com ênfase no fisco estadual). Isto porque, os fiscos das diversas esferas federativas são usuários relevantes da informação contábil. Frise-se neste sentido, como exemplo relevante, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) que prevê que os livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias serão emitidos em forma eletrônica, com especial atenção ao subprojeto ECD – Escrituração Contábil Digital, pois este último trata da escrita comercial propriamente dita.

Adicionalmente, o tema a ser enfrentado na tese de doutorado se justifica na medida em que as recentes alterações normativas da legislação societária e das próprias normas contábeis (em virtude da convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais) também podem trazer impactos significativos ao direito tributário e para as entidades empresariais em relação aos diversos tributos diretos e indiretos, e no caso especificamente analisado e estudado também no ICMS (como será demonstrado no capítulo seis).

Neste sentido a originalidade (contribuição original à ciência jurídica brasileira) desta tese é o de propor um estudo verdadeiramente multidisciplinar, de como se relaciona o direito tributário com a contabilidade em relação a um tributo indireto específico (o ICMS). Neste sentido pretendemos estudar a conexão (a ligação; o enlace ou vínculo entre as ciências; a relação ou ligação lógica entre elas), bem como e a inter-relação (relação mútua que se estabelece) entre estas duas ciências. Em parte, a originalidade também se justifica pela tentativa de consolidação de diversas temáticas ainda dispersas, embora estejam já sendo discutidas doutrinariamente e na prática jurídica.

A originalidade também consiste em estabelecer uma linha de pesquisa sobre a conexão e a inter-relação da contabilidade e do direito tributário no ICMS, já que a maior parte dos trabalhos nesta seara consiste em temas bem específicos e tecnocráticos apenas no âmbito do Imposto de Renda e das Contribuições do PIS e COFINS. A maior parte dos

trabalhos e livros relevantes sobre o ICMS, em que pese a qualidade dos renomados autores, raramente ousa cogitar qualquer interferência das normas contábeis na regra matriz do ICMS. Ao estudarmos os impactos da convergência das normas contábeis internacionais no ICMS (objeto de nosso penúltimo capítulo antes das conclusões) certamente estaremos adentrando num tema inovador, técnico, e pouco explorado seja pelos Fiscos estaduais como pelos próprios contribuintes.

O nosso enfoque neste trabalho, conforme já destacado na limitação de estudo, é pesquisar as funções da contabilidade para o ICMS enfocando dois temas principais. Isso se justifica na medida em que se trata de uma tese de doutorado na área de direito tributário, e por isto, é esta a delimitação de pesquisa que mais interessa e é mais útil ao jurista e ao tributarista. Isto não significa reduzir a contabilidade a um mero instrumento que possa ser utilizado pelo direito tributário (no caso pelo ICMS). Em verdade trata-se de uma ciência social aplicada de extrema relevância, todavia, para fins de pesquisa o objeto de estudo que interessa na tese é justamente explicar as duas principais funções da contabilidade para o direito tributário: no plano da regra matriz do ICMS (hipótese de incidência tributária e consequente quantitativo do ICMS) e no plano do cumprimento da obrigação tributária do ICMS por meio do projeto SPED, conforme já apontado na figura 1.1 no subitem anterior.

Todavia, quanto ao caminho contrário, de como o direito tributário interfere na contabilidade (seja na contabilidade financeira e na gerencial), conforme apontamos anteriormente no subitem anterior, preferimos fazer uma limitação de escopo ao estudo neste sentido. Deste modo, não serão estudados os temas relativos à contabilidade financeira para a mensuração e evidenciação adequada dos ativos, passivos, receitas e despesas nas demonstrações contábeis relacionados aos tributos ou ao ICMS. Também sabemos que as entidades empresariais precisam planejar suas atividades, projetar fluxos de caixa, receitas, despesas, rentabilidade, e necessariamente deverão conhecer o impacto dos tributos (e do ICMS) sobre suas atividades. Mas também não será objeto desta tese a ótica da contabilidade gerencial de como o conhecimento do direito tributário contribui para o planejamento financeiro e tributário das empresas.

Da mesma forma, embora saibamos que a interação entre as normas tributárias e as normas contábeis, em conjunto, possuem um efeito indutor sobre o comportamento das empresas e um papel na economia, não será objeto direto de nosso estudo a utilidade do direito tributário e da contabilidade como instrumentos para o desenvolvimento econômico, uma vez que por conta da complexidade do tema este estudo iria requerer a

elaboração de uma tese específica que delimitasse somente este assunto. Dessa forma, conforme delimitamos no subitem anterior não será objeto da presente tese as funções do direito tributário e da contabilidade para o desenvolvimento econômico.

1.3 Principais questões a serem analisadas sobre o tema.

A pesquisa apresenta como principais questões:

A) A nova contabilidade brasileira e as alterações nas leis societárias para convergências às normas contábeis em padrão internacional (IFRS). Juridicidade das normas jurídico-contábeis emanadas pelo CPC. Características do novo padrão contábil (IFRS) e a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica. Relação do direito tributário com as normas contábeis:

Na primeira parte da tese (capítulo dois) analisaremos quais foram as principais mudanças na contabilidade brasileira e do ponto de vista societário, trazidas pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2.009, no intuito de harmonizar os padrões contábeis brasileiros às normas de contabilidade no padrão internacional (IFRS). Um ponto jurídico essencial e que depois utilizaremos como uma das bases e premissas de nossa tese, é demonstrarmos a juridicidade das normas jurídico-contábeis emanadas pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis – CPC no Brasil. É preciso também que o jurista conheça as principais características do novo padrão contábil (IFRS) para entender a lógica contábil e dentre estas características caberá destacar o princípio contábil da essência econômica sobre a forma jurídica, que deve ser analisado com mais cuidado. Nesta primeira parte, ainda que se tratem de construções teóricas insculpidas principalmente no âmbito do Imposto de Renda, será adequado tratarmos da relação do direito tributário com as normas contábeis sob as classificações de conexão e dependência entre o balanço contábil e o “balanço fiscal”, pois depois tais conclusões serão extravasadas no capítulo cinco e seis para nosso tema específico (impactos tributários das novas normas contábeis internacionais no ICMS).

B) ICMS: aspectos jurídicos e contábeis

Nosso objetivo neste ponto (capítulo três) será demonstrar os aspectos essenciais do ICMS, como um imposto sobre o valor agregado, suas características essenciais no modelo jurídico brasileiro insculpido pela Lei Complementar 87/1996, demonstrando as características da hipótese de incidência da RMIT do ICMS (operações relativas à circulação de mercadorias) do ponto de vista do conceito econômico juridicizado no

aspecto material do imposto. Enfatizaremos o princípio da autonomia dos estabelecimentos para demonstrarmos as peculiaridades da relação do ICMS com a contabilidade (escrita contábil), tratando dos aspectos essenciais da contabilização do ICMS (regime próprio e substituição tributária) e enfatizando os aspectos jurídicos e contábeis que diferenciam o ICMS de outros tributos sobre o consumo (como as contribuições federais PIS-COFINS).

C) O projeto SPED: a contabilidade ou escrituração contábil (livros e registros contábeis) como obrigação acessória ao cumprimento da obrigação tributária no ICMS. Os Fiscos como usuários relevantes da informação contábil:

Aqui será analisada a importância da contabilidade (no sentido de escrituração contábil - livros e registros contábeis) como obrigação acessória relevantíssima para a fiscalização tributária, uma vez que a mesma é fonte de informação essencial nas auditorias tributárias de todos os fiscos (federal, estaduais, municipais), sendo que nosso enfoque é a relevância da informação contábil para os Fiscos estaduais em relação ao ICMS.

Em decorrência da evolução tecnológica e o aumento dos volumes das operações realizadas pelas empresas, as fiscalizações tributárias da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios se viram diante de desafios operacionais que as obrigaram a se modernizar para acompanhar o desenvolvimento das empresas e das tecnologias.

Contudo, para tal modernização era necessária uma mínima uniformização das obrigações acessórias, solicitadas pelas várias esferas de governo. A fim de dar início a uma mínima padronização, foi editada a Emenda Constitucional nº 42 de 19 de Dezembro de 2003, introduzindo o inciso XXII ao artigo 37 da Constituição Federal de 1988, determinando que as administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios atuem de forma integrada, compartilhando cadastros e informações fiscais.

A medida implementada teve como objetivo a modernização e a racionalização das informações, promovendo a ação integrada entre as esferas de fiscalização, possibilitando a centralização da informação em um banco de dados único.

O Decreto Federal nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, alterado pelo Decreto Federal nº 7.979, de 08 de abril de 2013, instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped.

"Art. 2º O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações".

O SPED tem como principais objetivos: a) promover a integração dos fiscos mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais; b) racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores; c) tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica. Para isto o SPED prevê que os livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias sejam emitidos em forma eletrônica.

Irá se demonstrar neste ponto que os fiscos das diversas esferas federativas são usuários relevantes da informação contábil, de modo a se enfatizar um aspecto funcional primordial da contabilidade para o direito tributário no plano do cumprimento das obrigações tributárias. Por isto será dado destaque neste capítulo quatro específico ao SPED: SPED Contábil (ECD – Escrituração Contábil Digital) e o SPED Fiscal (EFD – Escrituração Fiscal Digital), discutindo-se questões jurídicas e contábeis essenciais trazidas pelo advento do SPED, conforme já enfatizamos no subitem 1.1 na delimitação do tema.

A tese irá analisar (no seu capítulo quatro) os principais aspectos da contabilidade como obrigação acessória ao cumprimento da obrigação tributária: a) os fiscos como usuários relevantes da informação contábil, com a abordagem da teoria contratual da firma (ou da denominada “teoria da contabilidade e do controle”); b) o projeto do SPED no contexto moderno das obrigações acessórias (ou deveres instrumentais informatizados), explicitando os principais pontos jurídicos e técnicos atinentes à escrituração contábil digital (ECD) e da escrituração fiscal digital (EFD, com ênfase principalmente no ICMS); c) o SPED, os custos de conformidade tributária (para administração tributária e contribuintes), e a administração de riscos fiscais pelas empresas contribuintes - temas contábeis essenciais a serem debatidos e com forte impacto no adequado cumprimento das obrigações tributárias principal e acessória; d) um tema jurídico essencial de direito tributário, que tende a ganhar repercussão e relevância nos próximos anos – o tema da informatização das informações contábeis e fiscais (SPED) e seus possíveis impactos no tradicional instituto jurídico do lançamento tributário; e) o advento de normas contábeis de “disclosure” relativas a subvenções e assistências governamentais, que podem servir como instrumento ao fisco de combate à “guerra fiscal” no ICMS e também aumentar o risco de detecção das empresas neste tipo de autuação.

f) o reconhecimento contábil da receita de vendas de mercadorias em situações de dessincronização com o fato gerador do ICMS (exemplo dos ativos biológicos), ocasionando maiores dificuldades e riscos nos processos de auditoria contábil com fins tributários.

D) Consideração Econômica e a positivação na legislação tributária de conceitos econômico-contábeis:

Nosso objetivo neste ponto será demonstrar a utilidade da consideração econômica (ou interpretação econômica) no contexto do direito tributário, especialmente nas situações em que há uma positivação na legislação tributária de conceitos econômico-contábeis. Nosso objetivo será o de reconhecer a possibilidade do legislador tributário conscientemente utilizar critérios econômicos e contábeis na definição da materialidade e hipótese de incidência dos tributos. Nesse sentido, estes conceitos deixam de ser estritamente econômicos ou contábeis para também serem jurídicos, na medida em que se reconheça sua positivação. Estes temas (consideração econômica, a importância das classificações econômico-contábeis juridicizadas para o direito tributário, e a possibilidade de positivação na legislação tributária de conceitos econômicos-contábeis) serão tratados na primeira parte do capítulo cinco (subitens 5.1 a 5.4).

E) Juridicidade das normas contábeis no direito privado e positivação de conceitos contábeis na Regra-Matriz de Incidência dos Tributos:

No capítulo cinco além de discutirmos essencialmente a positivação na legislação tributária dos conceitos econômico-contábeis, enfocaremos especificamente a juridicidade das regras contábeis (verdadeiras normas jurídicas de direito privado – comercial/societário), e destacando notadamente a relação das normas contábeis (de direito privado) com as normas tributárias, demonstrando a possibilidade do legislador tributário adotar conceitos contábeis como normatizado no direito privado ou modificá-los para fins tributários.

Será demonstrado, que o legislador tributário pode adotar conceitos contábeis na regra-matriz de incidência dos tributos (no antecedente e no consequente), não apenas no IRPJ, mas em outros tributos, inclusive, no ICMS (ainda que em situações pontuais). Neste caso, sob o enfoque dos artigos 109 e 110 do CTN, o legislador pode decidir modificar ou não o conceito utilizado de direito privado das normas contábeis apenas para fins dos seus efeitos tributários por conta da autonomia do direito tributário. Todavia, naquilo que o

conceito de direito contábil não é alterado, a legislação tributária deve seguir as normas de direito contábil (direito privado) quanto à definição, reconhecimento, mensuração conforme aqueles institutos contábeis no seu campo origem, e este será o ponto de partida da interpretação e aplicação da legislação tributária.

F) Conceitos contábeis na regra-matriz de incidência dos tributos: quando o conceito contábil for captado pelo direito tributário (como elemento integrante do fato gerador/hipótese de incidência do tributo; como elemento quantitativo da base de cálculo do tributo, quando a legislação tributária elege um elemento quantitativo mensurado pela contabilidade). Exemplos de conceitos contábeis na Regra Matriz de Incidência do ICMS.

Analisaremos na parte final do capítulo cinco, umas das principais funções da contabilidade para o direito tributário, na positivação de conceitos contábeis na regra-matriz de incidência dos tributos: quando o conceito contábil for captado pelo direito tributário (como elemento integrante do fato gerador/hipótese de incidência do tributo; como elemento quantitativo da base de cálculo do tributo, quando a legislação tributária elege um elemento quantitativo mensurado pela contabilidade).

Veremos que a adoção de conceitos contábeis na regra-matriz de incidência dos tributos (no antecedente e no consequente), ocorre não apenas no IRPJ, mas em outros tributos, inclusive, no ICMS (ainda que em situações pontuais).

Serão apresentados exemplos de conceitos contábeis na Regra Matriz de Incidência do ICMS no final do capítulo cinco. O ICMS apenas pontualmente faz referência a conceitos contábeis, mas quando o faz podem sim haver impactos tributários advindos do novo padrão contábil (IFRS), e a análise pragmática deste tema no ICMS será detalhada no capítulo seis.

G) Os efeitos tributários da nova contabilidade brasileira (padrão internacional) no ICMS:

Aqui serão tratadas questões práticas e pragmáticas que interessam aos Fiscos estaduais, às empresas, aos advogados tributaristas e aos contabilistas, sobre os possíveis efeitos da nova contabilidade (padrão internacional) no ICMS (tributo indireto).

Especialmente em relação aos tributos indiretos o tema é relativamente novo e inovador, e especificamente em relação ao ICMS, não há praticamente trabalhos doutrinários e até mesmo práticos sobre temas de preocupação dos Fiscos Estaduais e dos

contribuintes. As discussões da nova contabilidade em tributação indireta têm se atido normalmente aos tributos sobre a renda e às contribuições federais do PIS-COFINS.

No âmbito da Secretaria da Fazenda de São Paulo houve um estudo dos impactos dos novos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos elementos contábeis e das operações das empresas trazidos pela convergência às Normas Internacionais de Contabilidade e pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/2.009 no âmbito do Projeto PROFISCO 4.8.² Uma questão importante, a ser analisada conceitualmente e na prática, é se o ICMS estaria ou não garantido pelo chamado Princípio da “Neutralidade Tributária” ou se sua tributação sofreria algum efeito com os novos critérios contábeis, uma vez que a Lei Federal 11.941/2.009 disciplina apenas os tributos federais (principalmente Imposto de Renda – Lucro Real, e também estende estes efeitos à CSLL, PIS e COFINS).

Para exemplificar uma problemática no ICMS que será discutida no capítulo seis, podemos citar a introdução do novo mecanismo contábil do “*ajuste a valor presente*”, que no caso de empresas comerciais que praticam com relevância vendas a prazo (financiada pela própria empresa), implica no reconhecimento das receitas de mercadorias a valor presente, e na segregação contábil dos “juros” em virtude do financiamento (ainda que pela própria entidade empresarial). Tal procedimento contábil traz de certa forma um “risco fiscal” aos Estados no que se refere à mensuração das receitas tributáveis pelo ICMS. Embora esteja literalmente escrito na Lei Kandir (alínea “a” do inciso II do § 1º do artigo 13 da Lei Complementar 87/1996) que os juros estejam incluídos na base de cálculo do ICMS, a publicação de Balanços e Demonstrações Contábeis com a informação da incidência do ICMS sobre os juros, podem acirrar uma disputa entre os fiscos estaduais e as grandes empresas comerciais que têm esta prática comercial, ensejando questionamentos jurídicos e à prática de planejamento tributários que podem ser objeto de lide.

1.4 Metodologia utilizada na pesquisa.

² O Grupo de Trabalho PROFISCO 4.8 foi voltado à implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) na Secretaria da Fazenda-SP atuou nas seguintes vertentes:

1. Escrituração Contábil Digital (ECD) e Escrituração Fiscal Digital EFD (para os contribuintes de ICMS e IPI);

2. Definição dos Novos Roteiros de Auditoria Fiscal e Contábil na Fiscalização do ICMS pela SEFAZ-SP;

3. Análise dos Impactos na Auditoria Fiscal dos novos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos elementos contábeis e das operações das empresas trazidos pelas Normas Internacionais de Contabilidade.

4-Treinamento em Auditoria Contábil Tributária Digital de 1.800 Fiscais da SEFAZ-SP.

Uma pesquisa científica requer uma metodologia a ser observada na condução do trabalho, ou seja, um conjunto de instrumentos e procedimentos técnico-científicos a serem usados e seguidos no desenvolvimento da pesquisa.

A pesquisa científica³ é um processo de busca de conhecimento a partir de instrumentos e procedimentos que possam ser controláveis, e ao mesmo tempo sejam passíveis de repetição por outro pesquisador. Desta forma só são científicas (legítimas) as respostas e conclusões de questões de pesquisa, que sigam um instrumental e método de pesquisa predefinido pelo pesquisador.

Por isto que uma pesquisa científica deve se pautar pelas características da investigação científica⁴, ou seja, deve ser sistemática (investigação pautada por uma disciplina e planejamento), empírica (pesquisa que busca ordenadamente novas informações, analisando-as com seriedade) e crítica (investigação que se auto aperfeiçoa e que reflete sobre o próprio procedimento planejado de estudo).

O importante é que a pesquisa científica seja conduzida observando-se as características essenciais à cientificidade⁵: a coerência lógica (as conclusões devem ser consequências das premissas e raciocínios desenvolvidos no decorrer do trabalho), a consistência (as ideias e argumentos são sólidos, pois não ignoram as teorias existentes e as discussões atuais, e justificadamente resistem a contra-argumentos), a originalidade (a pesquisa não reflete mera repetição ou compilação de ideias, e apresenta algo novo, ou pelo menos apresenta uma visão crítica diferenciada sobre temas já amplamente estudados), a objetivação (o esforço do pesquisador em evitar o uso de ideologias ou pressuposições anteriores à pesquisa), a intersubjetividade (se a pesquisa analisou criticamente o diálogo, os argumentos e a opinião dos principais pesquisadores da área).

Tratando especificamente das teses jurídicas (e obras jurídicas, em geral), o Professor Eduardo Cesar Silveira Vita Marchi⁶ ressalta que para ser científica deve apresentar basicamente dois requisitos. O primeiro requisito é a originalidade⁷ (o autor deve descobrir algo novo ou reconfirmar o que já é conhecido por uma ótica diversa – por

³ LAMY, Marcelo. *Metodologia da Pesquisa Jurídica (Técnicas de Investigação, Argumentação e Redação)*. Rio de Janeiro, Editora Elsevier, 2011, p. 44-48.

⁴ LAMY, Marcelo. Op. cit., p. 19.

⁵ LAMY, Marcelo. Op. cit., p. 61-63.

⁶ MARCHI, Eduardo C. Silveira. *Guia de Metodologia Jurídica (Teses, Monografias e Artigos)*. 2ª Ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2009, p. 20-29.

⁷ Como nos adverte o Professor Eduardo Cesar Silveira Vita Marchi: “A originalidade, entendida como novidade, pode estar espalhada ao longo do trabalho, por meio de (mesmo pequenas) observações, críticas ou interpretações inéditas sobre certos pontos tratados”. (MARCHI, Eduardo C. Silveira. *Guia de Metodologia Jurídica (Teses, Monografias e Artigos)*. 2ª Ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2009, p. 21).

exemplo, uma nova interpretação para um dispositivo legal ou para um problema jurídico, ou ainda, a apresentação de novos argumentos em favor de uma tese já conhecida -, sendo que a originalidade normalmente é demonstrada no momento de reelaboração do material pesquisado, ou seja, o autor deve repropor com suas próprias palavras o conteúdo e as ideias dos textos pesquisados, acrescentando de críticas e observações pessoais, de preferências novas e inéditas). O segundo requisito é a veracidade (que consiste na prova de que as afirmações correspondem à verdade científica e possam ser comprovadas, ou seja, uma tese deve fornecer elementos que possibilitem a verificação das opiniões e pareceres apresentados – assim uma obra jurídica deve ser acompanhada necessariamente das provas materiais – deve citar exatamente a fonte que pode ser a legislação, a jurisprudência ou a doutrina - e das provas substanciais – deve interpretar estes elementos de modo lógico e coerente, emitindo seu parecer e interpretação).

Quanto aos métodos, como ressalta o Professor Cesar Silveira Vita Marchi⁸, no âmbito das ciências jurídicas a pesquisa pode usar de variados métodos, como por exemplo, os métodos: dialético, coleta de jurisprudência, comparístico, histórico, indutivo ou dedutivo e até mesmo estatístico, dentre outros. Não existem métodos de abordagem e de procedimento melhores ou superiores, mas sim métodos mais úteis ou menos úteis aos objetivos da pesquisa.

Neste ponto, é interessante anotarmos que a complexidade de alguns temas do conhecimento científico abre caminho para a necessidade da adoção da interdisciplinaridade⁹ nas pesquisas, uma vez que a realidade tão emaranhada não pode ser, muitas vezes, captada pelo olhar de uma disciplina isolada. Como nos ensina Pedro Demo *“a interdisciplinaridade dá o recado inverso do modernismo formalista: não é a realidade que tem que caber nos métodos, são estes que precisam captar a realidade, moldando-se a ela”*¹⁰.

Especialmente no campo de estudo da tributação¹¹ verifica-se hoje cada vez mais a necessidade da utilização de conhecimentos interdisciplinares (Direito, em suas várias facetas – tributário, constitucional, administrativo, civil, comercial, processual; bem como

⁸ MARCHI, Eduardo C. Silveira. Op. cit., p. 86-87.

⁹ DEMO, Pedro. *Metodologia do conhecimento científico*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 70-73.

¹⁰ DEMO, Pedro. Op. cit., p. 72.

¹¹ *“Aos poucos, porém, surgem áreas mais convergentes, cujo tratamento disciplinarizado, já parece absurdo, como qualidade de vida, desenvolvimento humano, ecologia, planejamento estratégico, urbanização etc. Os cursos de pós-graduação possivelmente serão cada vez mais interdisciplinares, porque se entende que profissional polivalente pode ser mais completo, desde que não seja gestado pelo acúmulo de conhecimentos ainda mais incompletos”*. (DEMO, Pedro. *Metodologia do conhecimento científico*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 73).

conhecimentos de outras áreas do conhecimento, como, por exemplo, das Ciências Contábeis e a Economia). No tema objeto de nosso estudo para que a pesquisa atinja bons resultados devemos também estudar com certa profundidade a tributação sob o prisma das Ciências Contábeis, uma vez que nosso objetivo é o de estudar a conexão (a ligação; o enlace ou vínculo entre as ciências; a relação ou ligação lógica entre elas), bem como e a inter-relação (relação mútua que se estabelece) entre o Direito Tributário e a Contabilidade, já que estamos abordando duas funcionalidades essenciais da contabilidade para o direito tributário (com o enfoque no imposto estadual – ICMS).

Evidentemente que a interdisciplinaridade não significa que o pesquisador deva navegar indiscriminadamente por qualquer outra ciência sem o devido conhecimento, e sem uma delimitação segura do seu objeto de pesquisa. Tratando-se de uma Tese de Doutorado no curso de Pós-Graduação em Direito da USP do Departamento de Direito Econômico-Financeiro-Tributário, é primordialmente necessária primeiramente uma profunda análise jurídica, e a interdisciplinaridade pressupõe também que o pesquisador faça um grande esforço para estudar adequadamente a outra disciplina que deseja contrapor (no caso, a Contabilidade).

Por isto nossa metodologia contempla a interdisciplinaridade¹² na medida em que a pesquisa interdisciplinar é necessária: seja porque quando reduzimos a realidade àquilo que somente o método jurídico capta distorcemos a realidade; bem como porque a realidade como tal, sendo complexa, apresenta-se multifacetada. Especialmente, quanto à pesquisa bibliográfica, utilizaremos de pesquisa de livros, artigos e teses da área jurídico-tributária e também da área de contabilidade.

Neste presente trabalho serão utilizados os seguintes métodos:

A) Método Dialético, ou seja, sempre que possível, a análise e discussão doutrinária de posições antagônicas em relação aos problemas e argumentos relativos à interação entre o Direito Tributário e a Contabilidade. Pois uma pesquisa científica certamente não pode somente se enveredar prematuramente por posições doutrinárias pré-definidas, especialmente se a pesquisa bibliográfica em alguns tópicos demonstrar a existência de posições doutrinárias opostas. Na verdade, a diversidade de opiniões é o que enriquece um trabalho verdadeiramente científico e acadêmico. Todavia, é claro, o autor tem a obrigação de se posicionar academicamente sobre os pontos polêmicos que se

¹² DEMO, Pedro. Op. cit., p. 71-72.

colocam, mas deve sempre justificar suas posições de modo científico, demonstrando o porquê da assertividade de certa posição, e o porquê de sua objeção em relação à outra;

B) Método de Coleta de Jurisprudência, ou seja, a necessária coleta de decisões judiciais relativas ao tema, pesquisando julgados representativos que envolvem os temas das funções da contabilidade para o direito tributário nos Tribunais de Justiça dos Estados, e especialmente, no Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, e principalmente em esferas administrativas (tribunais administrativos, e, respostas ou soluções de consulta dos Fiscos Estaduais). Evidentemente que uma pesquisa com um tema de extrema relevância prática exige a verificação de algumas tendências dos tribunais (administrativos/judiciais) no que concerne aos principais problemas do tema tratado, e por isto exigem uma análise e discussão jurisprudencial. Sendo um trabalho acadêmico e científico não há a simples exposição das posições dos julgados, mas sim, uma exposição destes posicionamentos, acompanhadas de críticas e comentários do autor devidamente embasados pela doutrina;

C) Método Indutivo e Dedutivo, ou seja, através do método indutivo se faz a análise e observação de casos concretos que envolvem as funções da contabilidade para o direito tributário, que é basicamente o que será feito na parte pragmática do trabalho no capítulo seis, onde serão analisados os impactos tributários do novo padrão contábil (IFRS) no ICMS. De outro modo, através do método dedutivo, se parte da análise de princípios e da estrutura jurídica do ICMS, bem como da teoria do direito tributário, bem como dos princípios e características do novo padrão contábil e da teoria contábil, para verificarmos a aplicação prática em seus diversos aspectos aos casos concretos;

D) Pesquisa Bibliográfica¹³, ou seja, é um método (para alguns autores, um tipo de pesquisa) que pode ser combinado com os já expostos, que consiste em explicar os problemas com base em teorias já publicadas em livros e artigos por outros autores. Consiste no método em que o investigador levanta o conhecimento disponível na área, identifica as teorias produzidas, analisa-as e avalia suas contribuições teóricas para determinados problemas. Sua utilidade é importante para algumas finalidades, e especificamente em nosso trabalho, para ampliar o conhecimento e capacitar-nos como investigador a compreender e delimitar os problemas de pesquisa do tema, e também serve para dominarmos o conhecimento disponível, tendo em vista a fundamentação e construção de nossos modelos teóricos explicativos dos problemas relacionados ao tema

¹³ KOCHÊ, José C. *Fundamentos de metodologia científica; teoria da ciência e prática da pesquisa*. Petrópolis: Vozes, 1997, p. 122.

(As Funções da Contabilidade no ICMS Brasileiro: os impactos da convergência às normas contábeis internacionais e do projeto SPED – Sistema Público de Escrituração Digital).

A metodologia adotada em nossa pesquisa parte do pressuposto filosófico da necessária tridimensionalidade da interligação fato-norma-valor. Cabe pontuar que a visão filosófica da interligação fato-norma-valor não é nova no Direito Tributário. Tal visão jurídico-filosófica foi amplamente estudada e difundida no Brasil pelo Magnânimo Professor Miguel Reale para quem *“a norma jurídica, assim como todos os modelos jurídicos, não pode ser interpretada com abstração dos fatos e valores que condicionaram o seu advento, nem dos fatos e valores supervenientes, assim como da totalidade do ordenamento em que ela se insere, o que torna superados os esquemas lógicos tradicionais de compreensão do direito (...)”*¹⁴.

Infelizmente com frequência parte da doutrina tem ignorado a conexão e a interação do direito tributário com outras ciências, como é o caso das ciências contábeis, por entender que se trata de conhecimento extrajurídico (de meras questões de fato ou de valores extrajurídicos), se fechando no casulo da norma estritamente jurídica. Em verdade, as ciências contábeis e a própria economia possuem grande interação com o direito tributário, especialmente no campo dos valores e dos fatos, mas inclusive no campo da própria norma jurídica. Mesmos os estudos tributários que pretendam estudar tão somente a norma jurídica, não poderão ignorar a contabilidade, especialmente nos casos em que a norma jurídica se reporta a conceitos da área das ciências contábeis.

¹⁴ REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994, p. 60-63.

PARTE A – BASE TEÓRICA PROPEDÊUTICA: O NOVO PADRÃO CONTÁBIL INTERNACIONAL E O ICMS.

Nestes dois capítulos introdutórios (capítulos dois e três) apresentaremos a base teórica preliminar e propedêutica em que será construído o trabalho: do ponto de vista da contabilidade apresentaremos o novo padrão contábil internacional (IFRS) e do ponto de vista jurídico apresentaremos os contornos principais do ICMS (principal imposto sobre o consumo brasileiro).

No capítulo dois analisaremos quais foram as principais mudanças na contabilidade brasileira e do ponto de vista societário, trazidas pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2.009, no intuito de harmonizar os padrões contábeis brasileiros às normas de contabilidade no padrão internacional (IFRS); trataremos da juridicidade das normas jurídico-contábeis emanadas pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis – CPC; relataremos as principais características do novo padrão contábil (IFRS) com ênfase especial ao princípio contábil da essência econômica sobre a forma jurídica; e ao final trataremos das classificações teóricas que tratam da relação do direito tributário com as normas contábeis.

Nosso objetivo no capítulo três será demonstrar os aspectos essenciais do ICMS, como um imposto sobre o valor agregado, suas características essenciais no modelo jurídico brasileiro insculpido pela Lei Complementar 87/1996, demonstrando as características da hipótese de incidência da RMIT do ICMS (operações relativas à circulação de mercadorias) do ponto de vista da consideração econômica e que o diferenciam de outros tributos sobre o consumo (como as contribuições de PIS-COFINS). Enfatizaremos o princípio da autonomia dos estabelecimentos para demonstrarmos as peculiaridades da relação do ICMS com a contabilidade (escrita contábil).

CAPÍTULO 2 – CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA ÀS NORMAS CONTÁBEIS EM PADRÃO INTERNACIONAL (IFRS).

Neste capítulo dois analisaremos quais foram as principais mudanças na contabilidade brasileira e do ponto de vista societário, trazidas pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2.009, no intuito de harmonizar os padrões contábeis brasileiros às normas de contabilidade no padrão internacional (IFRS). Um ponto jurídico essencial e que depois utilizaremos como uma das bases e premissas de nossa tese, é demonstrarmos a juridicidade das normas jurídico-contábeis emanadas pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis – CPC no Brasil. É preciso também que conheçamos as principais características do novo padrão contábil (IFRS) para entender a lógica contábil e dentre estas características caberá destacar o princípio contábil da essência econômica sobre a forma jurídica, que deve ser analisado com mais cuidado. Neste capítulo será adequado tratarmos da relação do direito tributário com as normas contábeis sob as classificações de conexão e dependência entre o balanço contábil e o “balanço fiscal”, ainda que se tratem de construções teóricas originalmente insculpidas no âmbito do imposto de renda, pois depois tais conclusões serão extravasadas no capítulo cinco (onde trataremos da utilização de conceitos contábeis na regra-matriz de incidência dos tributos) e no capítulo seis para nosso tema específico (impactos tributários das novas normas contábeis internacionais no ICMS).

2.1 Introdução – Nova contabilidade brasileira: a convergência contábil internacional ao Novo Padrão Contábil Internacional (IFRS).

Atualmente, estamos vivendo no Brasil um cenário pós convergência contábil internacional, após importantes alterações das leis societárias (Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009) e fiscais (com a conversão da Medida Provisória nº 627/2013 na Lei nº 12.973/2014), e com relevantes alterações da relação entre o direito tributário e a contabilidade, de modo que se visou no Brasil uma reforma societária de modo a se buscar a libertação da “contabilidade” do jugo das normas tributárias.

A contabilidade, conforme nos recordam os Professores Alexsandro Broedel Lopes e Roberto Quiroga Mosquera¹⁵, pode ser caracterizada por um processo (e não uma mera

¹⁵ LOPES, Alexsandro Broedel; Mosquera, Roberto Quiroga. O Direito contábil fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alexsandro Broedel Lopes.

técnica), sendo que o processo contábil se caracteriza por três fases: o reconhecimento (classificação da natureza econômica dos atos e ações empresariais – por exemplo: como ativo, passivo, receita e despesas), a mensuração (definição de qual é a base quantitativa para mensurar aquele item contábil – por exemplo, no caso da receitas como a mesma deve ser mensurada e reconhecida), e a evidenciação (ação para demonstrar e dar transparência aos usuários externos das demonstrações contábeis deste processo de reconhecimento e mensuração, inclusive por meio de notas explicativas).

Como lecionam os ilustres professores¹⁶ “o processo contábil nada mais é do que uma forma de interpretar (reconhecer e mensurar) e retratar (evidenciar) a realidade”, uma vez que os fatos econômicos precisam ser interpretados para adentrarem às demonstrações contábeis, processo interpretativo este já denominado por Fábio Konder Comparato no clássico “*A Natureza Jurídica do Balanço*” como “*Política do Balanço*”.

Para Fábio Konder Comparato¹⁷ o balanço contábil (a contabilidade) é uma interpretação, uma tradução dos fatos econômicos que não adentram diretamente aos livros contábeis, mas sim são traduzidos em conceitos e valores previamente estimados e valorados de acordo com os objetivos específicos da ciência contábil.

Nesse sentido, pode-se definir a ciência contábil ou contabilidade como a ciência que tem como objetivo identificar, registrar e informar os fatos econômico-financeiros acontecidos dentro de um patrimônio pertencente a uma entidade (que não necessariamente coincide com a noção de pessoa jurídica); mediante a aplicação do seu conjunto de princípios, normas, técnicas e procedimentos próprios. Quanto às demonstrações financeiras de acordo com o normativo CPC 00 (Comitê de Pronunciamentos Contábeis - Brasileiro) que define a nova estrutura conceitual da Contabilidade Brasileira, já em seu prefácio adverte que:

“As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades fiscais, por exemplo, podem especificamente determinar exigências para atender a seus próprios fins. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis preparadas segundo esta Estrutura Conceitual. Demonstrações contábeis preparadas sob a égide desta

(Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, v. 1, p. 57-59.

¹⁶ LOPES, Alessandro Broedel; Mosquera, Roberto Quiroga. Op. cit., p. 59-60.

¹⁷ COMPARATO, Fábio Konder. *Ensaio e Pareceres de Direito Empresarial*. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1977, p. 32.

Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários”.

Portanto, atualmente a própria contabilidade reconhece de plano que o direito tributário pode estabelecer normas divergentes da ciência contábil e do direito societário, mas apenas para os fins tributários. Aliás, justamente pelo fato que a contabilidade não querer ser afetada (ou contaminada) por regras fiscais, é que a nova contabilidade em padrões internacionais determina que o direito tributário estabeleça normas diversas quando desejar, mas que não altere as exigências e o conteúdo das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as regras e princípios contábeis.

Antes de adentrarmos nas questões teóricas sobre a relação das normas tributárias com as normas contábeis, é preciso primeiramente conhecer o panorama da contabilidade brasileira e analisar quais foram as principais mudanças na contabilidade brasileira e do ponto de vista societário, trazidas pelas Leis n^os 11.638/2007 e 11.941/2.009, no intuito de harmonizar os padrões contábeis brasileiros à contabilidade internacional. É preciso que o jurista também conheça as características essenciais que regem o novo padrão contábil, em especial, caberá destacar o princípio contábil da essência econômica sobre a forma jurídica.

O objetivo deste capítulo é: demonstrar que a contabilidade possui vários enfoques; que há uma diversidade de padrões contábeis no mundo que demandam para fins de negócios num ambiente globalizado a adoção de um padrão contábil internacional; principalmente conhecer as características essenciais que regem o novo padrão contábil internacional adotado no Brasil (IFRS); demonstrar que o novo padrão contábil foi efetivamente juridicizado no Brasil e integra o direito privado brasileiro (tratam-se de verdadeiras normas jurídico-contábeis); explicar a relação entre o direito tributário e as normas contábeis, tendo por enfoque o modelo brasileiro (antes e pós convergência contábil internacional).

2.2 A diversidade de padrões contábeis e os vários enfoques da contabilidade. A necessidade da adoção de um padrão contábil internacional no Brasil e a adoção do IFRS.

Tendo em vista os diversos enfoques da contabilidade, note-se que no mundo a depender do país a contabilidade recebe diferentes influências em relação aos aspectos

culturais, políticos, econômicos, jurídicos, etc, conforme nos relata com pertinência Fernando Fonseca¹⁸.

Neste sentido, é de extrema relevância a classificação proposta por Nobes e Parker¹⁹ no sentido de que as influências nos padrões contábeis podem ser explicadas essencialmente pela forma como os países financiam seus negócios: de um lado temos países em que as empresas são financiadas por instituições financeiras (os usuários da informação contábil normalmente são o fisco, os sócios – às vezes familiares e fundadores – e as instituições financeiras); e de outro países em que as empresas são fortemente financiadas pelo mercado de capital (países com forte desenvolvimento do mercado de capitais, onde os vários sócios investidores normalmente não participam da decisão empresarial da empresa, e por isto, estes sócios minoritários e muitas vez preferencialistas são ávidos por demonstrações financeiras publicadas públicas para acompanharem sua decisão de investimento). Neste sentido, é evidente que neste segundo grupo de países a qualidade da informação contábil e a utilidade para fins de tomada de decisão é melhor, pois está voltada aos interesses do investidor, enquanto no primeiro grupo a informação fica restrita a instituições financeiras e ao interesse principalmente do Fisco.

De qualquer forma, a forma de financiamento das empresas não é a única explicação para os diferentes enfoques contábeis pelo mundo. Dentre outros, é relevante mencionar a influência dos regimes jurídicos na contabilidade.

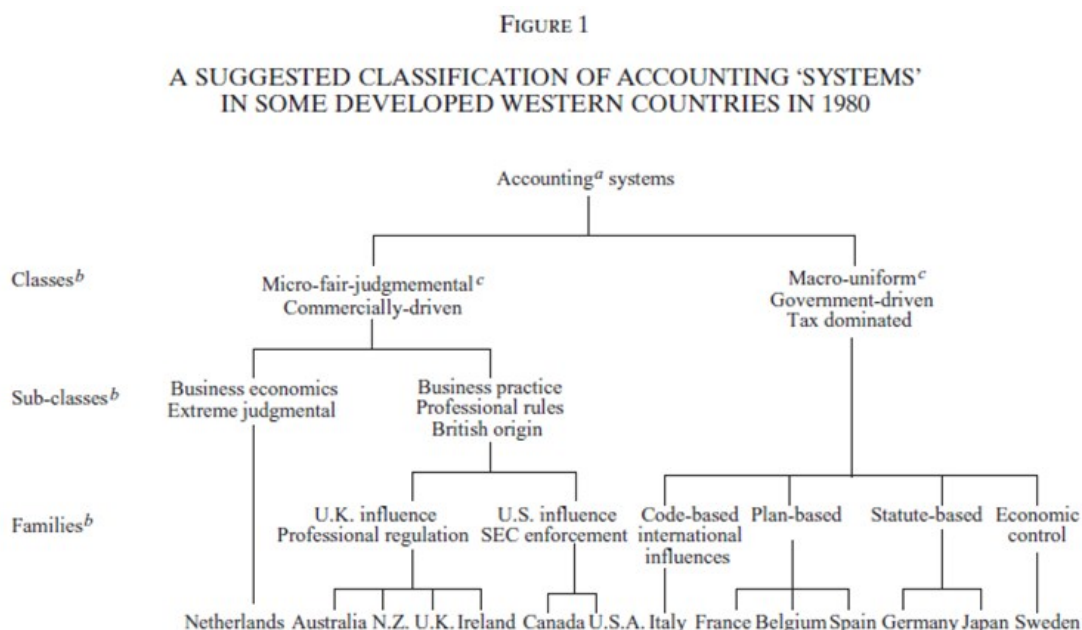
Em paper internacional de 2011, Nobes²⁰ analisando companhias abertas em 8 países (2008 e 2009), concluí que a classificação dual (notadamente entre países da europa continental e países “anglo”) proposta na década de 80 ainda continuava válida, mesmo após a implementação do padrão contábil internacional (IFRS). É mencionado, inclusive, que notadamente o padrão internacional de contabilidade (IFRS) sempre é adaptado a cada país já que no geral as legislações nacionais exigem que este padrão internacional seja convertido para a lei societária de cada país, de modo que as diferenças culturais, de forma de financiamento das empresas e até mesmo de regimes jurídicos diferentes entre estes dois grupos de países (*Commom Law* e *Code Law*) influenciam o padrão contábil.

¹⁸ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas Tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013, p.33-39.

¹⁹ NOBES, Christopher; PARKER, Robert. *Comparative International Accounting*, 11th, Ed. London, 2010, p. 36.

²⁰ Cf. NOBES, C., 2011, IFRS Practices and the Persistence of Accounting System Classification, *Abacus* 47 (3), 267-283.

Figura 2.1 – Classificação Dual dos Padrões Contábeis entre os Países



^aThis is an abbreviated term for corporate financial reporting.

^bThese terms, borrowed from biology, should be interpreted merely as loose labels.

^cThe terms at these and other branching points are merely labels to be used as shorthand to try to capture some of the attributes of the members of the accounting systems below them. This classification has been prepared by a U.K. researcher and may contain usage of terms that will mislead those from other cultures.

Source: Nobes (1983).

Fonte: NOBES, C., 2011, IFRS Practices and the Persistence of Accounting System Classification, *Abacus* 47 (3), 267-283.

As etapas do processo contábil (reconhecimento, mensuração e evidênciação), conforme lecionam os Professores Eliseu Martins e Alexandro Broedel Lopes²¹, são influenciadas também pelo regime jurídico de cada país, sendo que na tradição dos países romanos (como o Brasil) há uma tendência de se ter um processo de regulamentação normativa mais intensa da contabilidade e a etapa de reconhecimento contábil é mais influenciada pelos conceitos legais (direito civil). Por sua vez, nos países da *common law* (de direito consuetudinário) há uma tendência da contabilidade levar mais em conta a essência econômica (princípio da essência econômica sobre a forma). Citam como exemplo a diferenciação até então existente da contabilização do leasing financeiro (nos EUA e Inglaterra no balanço da arrendatária – critério do controle econômico, e no Brasil pelas antigas normas contábeis no balanço da arrendadora – critério legal de propriedade). Por sua vez, mencionam os ilustres professores que também a mensuração no processo

²¹ LOPES, Alexandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 53.

contábil é afetada também pelo sistema jurídico, exemplificando que em relação à mensuração dos ativos o conceito de custo histórico é mais preferido nos países de tradição romana (maior objetividade), enquanto os países de direito consuetudinário preferem o conceito de valor justo ou “*faire value*” (mais subjetivo).

Dessa forma, diversos são os fatores que explicam as várias facetas da contabilidade, sendo que em cada país um dos enfoques é mais preponderante e outros menos a depender das características daquele país.

Os Professores Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Alexsandro Broedel Lopes²² lembram que a contabilidade pode ter várias facetas (sem adotar totalmente uma delas), ou vários enfoques, de acordo com a teoria da contabilidade de Hendriksen e Van Breda²³, enfatizando os enfoques fiscal, legal, ético, econômico e diversos outros (comportamental, estrutural, etc.). Lembram que o enfoque fiscal é o mais avesso à verdadeira ciência contábil, pois direciona a confecção dos balanços para o Fisco como principal usuário, e que este enfoque contábil foi predominante nos países da Europa Continental e mesmo na Alemanha (que tendia prestigiar mais os credores), entendendo que este enfoque em países como o Brasil produziu aberrações contábeis pois pretendiam que o balanço representasse as informações a serem fornecidas ao Fisco.

Por sua vez, o enfoque legal da contabilidade seria limitado pois depende da qualidade da lei societária que rege a escrituração contábil, mas é tecnicamente superior ao enfoque fiscal. No Brasil tem-se o exemplo da lei das SA's de 1976 que promoveu um grande avanço na qualidade conceitual da contabilidade. Todavia, o enfoque legal torna difícil a alteração da lei e tornam os contadores mais legalistas e obediente a regras, sem pensar e refletir sobre os princípios e conceitos contábeis embutidos nas regras.

De outro modo, o enfoque ético busca o que é justo e equânime para todos os *stakeholders* (que precisam ser informados) e é justamente o enfoque perseguido pelos novos modelos contábeis regulatórios como do FASB e IASB (base para o CPC no Brasil) valorizando o *True and Fair View* com o fornecimento das informações básicas necessárias a cada *stakeholder*, e enfatizando o subjetivismo responsável do contador, que de modo crítico vai escolher os procedimentos mais adequados sem estar totalmente amarrado às normas, como se dá com o exemplo da aplicação do *Fair Value* para certos ativos e passivos.

²² IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; LOPES, Alexsandro Broedel. Os vários enfoques da Contabilidade. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alexsandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 349-352.

²³ HENDRICKSEN, Eldo S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

Nesse sentido, desde de longa data o Professor Sérgio de Iudicibus²⁴ entendia que a contabilidade deve lidar com duas abordagens distintas apresentando um arquivo básico de informação contábil, tendo por foco atender os usuários de sua informação: de um lado deve ser capaz de fornecer informações pertinentes e padronizadas a todos os usuários; e de outro lado, deve ser capaz de oferecer informações específicas ao interesse de cada tipo de usuário (investidor; credor; fisco e outros).

Por sua vez, lembram os Professores Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Alexsandro Broedel Lopes²⁵ que a contabilidade também pode contemplar o enfoque econômico, que foi consagrado pela prevalência da essência sobre a forma, que é uma das qualidades mais importantes da contabilidade moderna, pois busca a verdadeira expressão econômica do evento que está sendo contabilizado se despreendendo da forma quando esta não corresponde ao efetivo negócio. Todavia, a crítica do excessivo enfoque econômico é de que no extremo este enfoque poderia levar a contabilidade a uma nivelção ou equalização dos lucros (espécie de gerenciamento contábil) o que desnaturaria a essência contábil dos fatos ocorridos.

Em relação ao Brasil, o que se pode perceber é que o Brasil é um país que sempre teve sua contabilidade orientada para fins dos credores (instituições financeiras financiadoras), dos poucos sócios (que muitas vezes são sócios fundadores e de empresas familiares que detém o controle da sociedade), e com uma contabilidade fortemente orientada para a utilidade dos fiscos. Ou seja, a adoção do padrão contábil internacional IFRS acaba por revolucionar a estrutura formal da contabilidade brasileira, pois traz para o Brasil um padrão de contabilidade que está mais orientado aos investidores em países com mercado de capital mais desenvolvido.

Os Professores Alexsandro Broedel Lopes e Eliseu Martins²⁶ destacam a própria Lei 6.404/1976 teve objetivos similares com o que se verificou atualmente em relação aos novos padrões contábeis internacionais (IFRS): ou seja, antes da Lei da SA's de 1976 a contabilidade brasileira era ainda mais formalista e mais influenciável pelo fisco, sendo que a Lei das SA's na época trouxe ao Brasil um modelo contábil que era mais próximo do norte-americano e foi introduzida com a finalidade de justamente propiciar um avanço no mercado de capitais.

²⁴ IUDICIBUS, Sérgio. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Editora Atlas, 1980, p.16

²⁵ IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; LOPES, Alexsandro Broedel. Op. cit., p. 349-352.

²⁶ LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Editora Atlas, 2017, p. 123-126.

A própria antiga Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade da época (IPECAFI) já conhecia alguns conceitos que existem hoje no novo padrão contábil internacional – IFRS europeu (como de “*fair value*”, e do princípio da essência sobre a forma), mas na época ainda prevaleciam paradigmas mais conservadores na contabilidade, tais como: ampla utilização do custo histórico, conceito de realização de renda e reconhecimento de receitas vinculados à transferência de produtos e serviços à outras entidades, grande importância ao princípio do conservadorismo, e ainda forte influência do fisco (notadamente da Receita Federal) sobre as regras contábeis.

Até a adoção do novo padrão contábil internacional, havia por parte do investidor internacional um certo receio no que concerne a análise dos balanços das empresas brasileiras, já que o padrão contábil brasileiro (vulgarmente chamado de “BR GAAP”) não seguia nem os padrões da contabilidade americana (US GAAP) e nem os padrões internacionais, notadamente o padrão europeu (IASB/IFRS). Ou seja, a contabilidade no plano internacional demanda um requisito essencial para o investidor global, que é a possibilidade de comparar os balanços e os resultados das empresas de diversos setores em vários locais do mundo. Havendo padrões contábeis distintos não é possível uma comparabilidade adequada pelos analistas financeiros, pois como comparar o desempenho de uma empresa brasileira econômico-financeiro (padrão contábil “BR GAAP”) com o desempenho de uma empresa do mesmo setor na Europa (padrão contábil IASB/IFRS)?

Ou seja, a “*comparability*” é sem dúvida, um dos aspectos mais relevantes e importantes para a adoção dos padrões internacionais de contabilidade, conforme relatado pelo FASB²⁷ - *Financial Accounting Standards Board* órgão regulatório americano, que cada

²⁷ “COMPARABILITY IN INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS - AN OVERVIEW
WHY IS IT IMPORTANT TO HAVE MORE COMPARABLE GLOBAL ACCOUNTING STANDARDS? HOW DOES THAT EFFORT FIT WITH THE FASB’S MISSION?”

The first priority of the Financial Accounting Standards Board (FASB) is to improve financial reporting for the benefit of investors and other users of financial information in U.S. capital markets. We do that by striving to set the highest-quality standards, which collectively are known as Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). By highest quality, we mean standards that provide users of financial statements with information that is clear, useful, and relevant to their needs, while considering whether the expected benefits of that information justify the costs of providing and using it.

The FASB believes that seeking more comparable global accounting standards—improving the quality of accounting standards used around the world while reducing differences among those standards—is consistent with its core mission. Investors, companies, auditors, and other participants in the U.S. financial reporting system benefit from the increased comparability that can result from the closer alignment of standards used internationally. More comparable standards have the potential to reduce costs for both users and preparers of financial statements and make worldwide capital markets more efficient. The Securities and Exchange Commission (SEC) expects the FASB to consider, in developing standards, the extent to which international comparability is necessary or appropriate in the public interest and for the protection of investors.

vez mais também está aproximando o padrão contábil americano (US GAAP) do padrão contábil internacional do IASB/IFRS:

“A primeira prioridade do Financial Account Standards Board (FASB) é melhorar a informação financeira em benefício dos investidores e outros utilizadores de informação financeira nos mercados de capitais dos EUA. Fazemos isso esforçando-se para definir os mais altos padrões de qualidade, que coletivamente são conhecidos como Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (GAAP). Por qualidade mais alta, entendemos padrões que fornecem aos usuários de demonstrações financeiras informações claras, úteis e relevantes para suas necessidades, ao mesmo tempo em que consideram se os benefícios esperados dessa informação justificam os custos de se obtê-las.

O FASB acredita que a busca de padrões contábeis globais mais comparáveis - melhorando a qualidade dos padrões contábeis utilizados em todo o mundo e reduzindo as diferenças entre esses padrões - é consistente com sua missão central. Investidores, empresas, auditores e outros participantes do sistema de demonstrativos financeiros dos Estados Unidos se beneficiam da maior comparabilidade que pode resultar do alinhamento mais estreito dos padrões utilizados internacionalmente. Padrões mais comparáveis têm o potencial de reduzir os custos para os usuários e preparadores de demonstrações financeiras e tornar os mercados de capitais mundiais mais eficientes. A Securities and Exchange Commission (SEC) espera que o FASB considere, ao desenvolver padrões, até que ponto a comparabilidade internacional é necessária ou apropriada no interesse público e para a proteção dos investidores.” (tradução livre)

Um dado importante é que nos últimos anos já havia uma tendência internacional de convergência dos padrões contábeis a um padrão internacional dentro da Europa, cujo padrão determinante foi aquele instituído pelo IASB – International Accounting Standards Board, que é basicamente o padrão obrigatoriamente adotado na Europa²⁸ para as companhias abertas desde 2005. Ou seja, antes de 2005 dentro da própria Comunidade Europeia havia grandes entraves em termos da comparabilidade de balanços entre as

(...)” (FASB - Financial Account Standards Board . Disponível em: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156245663>. Acesso em 01 jan. 2017.)

²⁸ E.U Regulation 1602/2002

empresas europeias (companhias abertas), por adotarem padrões contábeis bastante distintos.

Houve também no Brasil um consenso de que a contabilidade brasileira deveria se adequar a padrões internacionais convergindo suas normas contábeis (BR GAAP) ao padrão internacional de contabilidade elaborado pelo IASB e estabelecido nas normas IFRS, o que se deu juridicamente, por meio da edição das Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009.

Conforme nos relata Ball²⁹, as regras contábeis internacionais (IFRS) são emitidas pelo IASB (International Accounting Standards Board), uma organização independente sediada em Londres-Reino Unido e consistem em um conjunto de regras (normas contábeis) que tem por objetivo serem aplicada mundialmente às demonstrações contábeis de todas as empresas/companhias abertas do mundo. No início (período de 1973 a 2000), as normas contábeis internacionais eram emitidas pelo IASC (organização antecessora), organismo criado em 1973 por contadores de vários países do mundo (como Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Países Baixos, Reino Unido, Irlanda, e Estados Unidos), sendo que originalmente estas normas contábeis se denominavam IAS até o surgimento do padrão IFRS em 2001 com a criação do IASB que foi criado para ser um órgão com maior independência e com este objetivo de normatizar os padrões contábeis internacionais.

Os três principais objetivos do IASB (conforme relata Ray Ball³⁰) são primordialmente: desenvolver padrões globais de contabilidade de alta qualidade, compreensíveis e que possam ser aplicáveis e seguidos globalmente e que provejam informação de alta qualidade, com transparência e com comparabilidade para informar adequadamente os principais usuários do mercado de capitais e os demais usuários da informação contábil; promover a utilização e a aplicação efetiva destas normas contábeis mundialmente; e promover a convergência³¹ (processo de redução e aproximação das

²⁹ BALL, Ray. International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, International Accounting Policy Forum, 2006, p. 6.

³⁰ BALL, Ray. Op. cit., p. 8-9

³¹ “Convergence refers to the process of narrowing differences between IFRS and the accounting standards of countries that retain their own standards. Depending on local political and economic factors, these countries could require financial reporting to comply with their own standards without formally recognising IFRS, they could explicitly prohibit reporting under IFRS, they could permit all companies to report under either IFRS or domestic standards, or they could require domestic companies to comply with domestic standards and permit only cross-listed foreign companies to comply with either. Convergence can offer advantages, whatever the reason for retaining domestic standards. It is a modified version of adoption.” (BALL, Ray. International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, International Accounting Policy Forum, 2006, p. 9)

diferenças entre as IFRS e as normas de contabilidade dos países que mantêm seus próprios padrões).

Basicamente no Brasil houve necessidade de um processo de convergência do padrão contábil brasileiro (BR GAAP) ao padrão contábil internacional (IFRS) já que a legislação societária brasileira formalmente exige que as demonstrações financeiras sigam as normas jurídicas societárias brasileira, mas embora não reconheçam formalmente e diretamente a normatividade das IFRS, o Brasil promoveu uma mudança na legislação societária de modo a materialmente reconhecer as IFRS, após as mesmas serem internalizadas na legislação brasileira através do CPC (órgão que adapta a regra contábil internacional ao contexto brasileiro) e com posterior validação dos órgãos regulatórios responsáveis, como a CVM, Bacen, por exemplo.

Basicamente (conforme nos relata Vinicius Tersi³²) a mudança da legislação societária de modo a permitir a convergência contábil do padrão brasileiro ao padrão internacional se deu por meio de dois dispositivos legais: criou-se a obrigatoriedade de que a CVM adotasse regras contábeis embasadas em padrão internacional adotados nos principais mercados de valores imobiliários (parágrafo 5º do artigo 177 da Lei das SA's)³³; e também se permitiu que a CVM, o Bacen e demais órgãos reguladores expedissem normas contábeis adotando, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas pelo CPC. Ou seja, permitiu-se que a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras celebrassem convênio com o CPC - entidade que tem por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria (artigo 10-A da Lei Federal 6385/1976, incluído pela Lei nº 11.638, de 2007).³⁴

³² TERSI, Vinicius Feliciano. *A fixação da base de cálculo do IRPJ e da CSL a partir do padrão IFRS*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2016, p. 20.

³³ Lei da SA'S: “Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

(...)

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)”

³⁴ LEI nº 6.385, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1976:

Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários.

“(…)

Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições

Assim, passaremos neste ponto a comentar uma questão fundamental: a juridicidade das normas jurídico-contábeis emanadas pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis – CPC no Brasil.

2.3 A juridicidade das normas jurídico-contábeis emanadas pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis – CPC no Brasil.

Para Edison Carlos Fernandes³⁵ a mudança nos padrões contábeis ocasionadas pela Lei 11.638/2007 se assemelham ao que ocorreu com a própria publicação das Leis das SA's ocorrida em 1976, sendo que atualmente o que ocorreu foi a mudança do padrão estadunidense para o padrão europeu (IFRS), sendo que no início houve um certo questionamento por parte da doutrina em relação à legalidade das alterações dos padrões contábeis. Todavia, como pontua Edison Carlos Fernandes hoje é indiscutível a necessidade de se observar as normas-jurídico contábeis conforme as Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, que estabeleceram o novo padrão regulatório contábil brasileiro, sendo que sobre estas bases se estruturam as normas jurídicas contábeis por expressa delegação legal, e que são expedidas principalmente pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Comissão de Valores Mobiliários – CVM e demais órgãos reguladores.

O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações³⁶ aponta que a criação do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi um grande avanço para a contabilidade brasileira, na medida em que anteriormente a contabilidade brasileira era influenciada por diversos órgãos (tais como CVM, BACEN, CFC, órgãos regulatórios e a própria interferência da SRF) e estes órgãos por vezes produziam pronunciamentos, interpretações e orientações contábeis que não guardavam compatibilidade entre si, e muitas vezes não traduziam os aspectos da contabilidade internacional.

regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)''

³⁵FERNANDES, Edison Carlos. Nascimento, Vida e Morte do Regime Tributário de Transição - RTT. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alessandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 129-131.

³⁶ IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto & SANTOS, Ariovaldo. *Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as Sociedades de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC*. São Paulo: Editora Atlas, 2010, p. 14-16.

A criação do CPC visa seguir o modelo internacional de produção de normas contábeis com a participação de preparadores da informação contábil (empresas e profissionais da área), auditores independentes, analistas, usuárias da informação contábil, e inclusive, membros da academia, onde no processo de elaboração das normas contábeis são ouvidas diversas entidades tais como: CVM, BACEN, SUSEP, RFB, FEBRABRAN, CNI e inclusive entidades específicas quando a norma contábil for pertinente àquele setor como ANATEL, ANEEL SPC, ANS, ANP, etc..

A peculiaridade é que no Brasil do ponto de vista legal e constitucional não é possível que os órgãos governamentais deleguem expressamente a produção das normas contábeis como o que ocorre internacionalmente com o FASB e IASB. De qualquer forma os pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações produzidos pelo CPC tem plena validade jurídica e são normas jurídicas. Desse modo, no Brasil se optou e se adaptou o seguinte fluxo: o CPC após discussão com as diversas entidades envolvidas emite o seu Pronunciamento Técnico, sendo que após isto os diversos órgãos públicos (especialmente a CVM, BACAN, SUSEP e outros órgãos regulatórios, inclusive) emitem uma resolução determinando o seguimento daquele pronunciamento CPC na esfera de sua competência, da mesma forma que mesmo os órgãos privados como o CFC seguem o mesmo procedimento. Dessa forma, todos os Pronunciamentos do CPC são aprovados pelos órgãos públicos e privados competentes, se assegurando, portanto, que são normas jurídico-contábeis plenamente válidas e obrigatória para as empresas brasileiras.

Neste âmbito de normas infralegais ganha destaque especialmente a disciplina contábil regida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC³⁷, cuja manifestação após aprovada pelo CFC e pela CVM passam ser de observância obrigatória para todas as empresas brasileiras (englobando todos os tipos societários e empresas de todo porte). Desta forma, destaca Edison Carlos Fernandes³⁸ que o estabelecimento nestas leis societárias do novo marco jurídico da norma contábil brasileira foi essencial porque autorizou a CVM a harmonizar as demonstrações financeiras das empresas brasileiras em relação aos outros mercados do mundo, e também permitiu que o IFRS fosse adotado no Brasil de modo a englobar todas as empresas, independente do porte econômico e do tipo societário.

³⁷ Criado pela Resolução nº 1.055/2005 do CFC.

³⁸FERNANDES, Edison Carlos. Op. cit., p. 129-131.

Natanael Martins³⁹ também nos chama a atenção para a juridicidade das normas jurídico-contábeis, uma vez que nos atenta que a contabilidade é também direito, e suas regras são verdadeiras normas jurídicas que impõe condutas a seus usuários, de modo que as regras constantes na lei societária (notadamente na Lei nº 6.404/1976 e suas modificações) não se tratam de normas contábeis meramente sugestivas, mas são comandos dirigidos à adequada elaboração das demonstrações financeiras pelas sociedades empresárias, lembrando-se ainda que por expressa delegação legal (parágrafo 3º do artigo 177 da Lei nº 6.404/1976)⁴⁰ são também normas jurídicas as regras contábeis emanadas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Natanael Martins⁴¹ com perspicácia nos enumera alguns exemplos contundentes da juridicidade das normas contábeis na lei societária com fulcro na Lei de Sociedades Anônimas: i) responsabilidade do acionista controlador que em assembleia tem o poder de deliberar sobre as demonstrações financeiras; ii) responsabilidade dos administradores a quem compete elaborar as demonstrações financeiras da companhia; iii) responsabilidade dos membros do conselho fiscal em examinar as demonstrações financeiras do exercício social e sobre elas opinar em algumas situações. Estes exemplos são notórios em apontar para a conclusão de que as demonstrações financeiras não podem estar em descompasso com as normas jurídico-contábeis vigentes na legislação societária brasileira e nas normas infralegais que tem sua validade amparada em expressa e válida delegação legislativa.

Portanto, a nossa conclusão é de que as normas jurídico-contábeis emanadas pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis – CPC no Brasil gozam de plena juridicidade e integram o corpo de normas jurídicas que compõe o direito privado brasileiro (notadamente na esfera do direito comercial/societário/contábil). Este pressuposto da juridicidade dos conteúdos, institutos e conceitos de contabilidade materializado nas normas do CPC (notadamente em seus pronunciamentos contábeis) será fundamental para o assentamento teórico e prático de nossa tese, em seus capítulos cinco e seis, na oportunidade em que será analisada a utilização por parte do legislador tributário de conceitos contábeis constantes destas normas jurídico-contábeis.

³⁹MARTINS, Natanael. A Figura da Primazia da Substância sobre a Forma em Contabilidade e em Direito Tributário. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alessandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 267-271.

⁴⁰ Lei das SA's: "§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)"

⁴¹MARTINS, Natanael. Op. cit., p. 267-271.

Por fim, frise-se que de acordo com o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações⁴² estas normas internacionais de contabilidade (emitidas pelo IASB e implementadas no Brasil pelo CPC e órgãos reguladores – notadamente CVM e CFC) tem como principais características básicas: a) serem baseadas mais em princípios do que em regras; b) serem baseadas na prevalência da essência sobre a forma; c) se embasarem em conceitos econômicos de controle, obtenção de benefícios e incorrência de riscos mais do que no conceito de propriedade jurídica para fins de registro dos ativos, passivos, receitas, despesas (este aspecto é consequência da própria prevalência da essência sobre a forma no novo padrão contábil); d) representar a contabilidade (escrituração contábil) de toda a empresa e não só do contador. São justamente as características do novo padrão contábil internacional que serão analisadas no próximo subtópico.

2.4 Características do Novo Padrão Contábil Internacional (IFRS) adotado no Brasil (CPCs): a adoção do Princípio da Essência econômica sobre a Forma jurídica; maior importância aos conceitos de controle, de obtenção de benefícios e de incorrência em riscos do que ao de propriedade jurídica; Accrual system; Normas contábeis baseadas em Princípios; Responsabilidade da Empresa como “um todo” pela informação contábil.

O objetivo das demonstrações contábeis nesta nova contabilidade, inspirado no IASB-FASB, é segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis⁴³ no Brasil fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que sejam úteis a investidores e credores, em geral. E o que seria esta relevância e utilidade da informação para os usuários da contabilidade?

⁴² IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto & SANTOS, Ariovaldo. *Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as Sociedades de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC*. São Paulo: Editora Atlas, 2010, p. 21-23

⁴³ Pronunciamento CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro:

“Objetivo, utilidade e limitações do relatório contábil-financeiro de propósito geral

OB2. O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (reporting entity) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito.”

De acordo com os Professores Eliseu Martins e Alexsandro Broedel Lopes⁴⁴ “a relevância da informação contábil, do ponto de vista econômico e informacional, reside em sua capacidade de prever fluxos de caixa futuros”.

Ou seja, as informações contidas nas demonstrações contábeis têm por objetivo principal inferir os fluxos de caixa futuro das atividades empresariais, tendo uma nítida função preditiva e calcada no princípio da essência econômica sobre a forma jurídica. Dentre as características qualitativas fundamentais da informação contábil-financeira temos ao lado da relevância, a representação fidedigna (“os relatórios contábil-financeiros representam um fenômeno econômico em palavras e números. Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar”⁴⁵). Assim, ainda que não expressa literalmente no normativo a característica da essência sobre a forma, de acordo com o prefácio do Pronunciamento CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro “a representação pela forma legal que difira da substância econômica não pode resultar em representação fidedigna”.

Como lecionam Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbke e Ariovaldo dos Santos⁴⁶ as novas normas internacionais de contabilidade do IASB, implementadas no Brasil pelo CPC, têm dentre suas características serem baseadas na essência sobre a forma (o contador deve atentar mais a essência econômica dos fatos, do que aos documentos formais) e de darem mais importância aos conceitos de controle, de obtenção de benefícios e de incorrência em riscos do que a propriedade jurídica para registro de ativos, passivos, receitas e despesas. Ou seja, com o advento do novo padrão contábil internacional, também no ordenamento jurídico brasileiro a escolha sobre a forma de contabilização das operações deverá se nortear prevalentemente pela essência econômica.

Como apontam os professores Alexsandro Broedel Lopes e Roberto Quiroga Mosquera⁴⁷ a introdução no Brasil dos padrões internacionais de contabilidade traz

⁴⁴ LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 65.

⁴⁵ QC12 do Pronunciamento CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

⁴⁶ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; Santos, Ariovaldo dos. *Manual de Contabilidade Societária*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 21-23.

⁴⁷ LOPES, Alexsandro Broedel; Mosquera, Roberto Quiroga. O Direito contábil fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alexsandro Broedel Lopes.

impactos no processo contábil. O reconhecimento contábil passa a focar mais a essência econômica do que a forma jurídica. Quanto a mensuração dos ativos, por exemplo, também se migra do antigo custo histórico para o valor justo (para os ativos circulantes e em algumas situações específicas). Também na mensuração da depreciação a mesma passa a seguir a efetiva vida econômica do bem e não mais as regras e prazos estabelecidos pela legislação fiscal. Esta nova contabilidade também passa a demandar maior nível de evidenciação (*full disclosure*).

Ou seja, com o advento desta nova contabilidade internacional, internalizada no Brasil pelos pronunciamentos do CPC, adentram na Contabilidade brasileira a utilização de novos critérios contábeis mais aderentes com a essência econômica, dentre estes a título exemplificativo podemos mencionar: o uso do conceito de valor justo em contraposição ao tradicional custo histórico – para o ativo circulante e situações específicas; o uso do ajuste a valor presente como obrigatório para alguns itens de ativo e passivo (procurando segregar as receitas da atividade empresarial daquelas meramente financeiras, independente da forma jurídica); a utilização do conceito de propriedade econômica em detrimento da propriedade jurídica (como por exemplo, na nova forma de contabilização do leasing financeiro); a utilização do conceito de vida útil econômica nas depreciações em contraposição aos prazos determinados pela legislação tributária; dentre diversas outras possíveis alterações de critérios contábeis.

O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações⁴⁸ aponta que as normas internacionais de contabilidade (IFRS) tem dentre as principais características básicas a de ser baseada na prevalência da essência sobre a forma; e a de se embasar em conceitos econômicos de controle, obtenção de benefícios e incorrência de riscos mais do que no conceito de propriedade jurídica para fins de registro dos ativos, passivos, receitas, despesas. Dessa forma, o contador e o auditor contábil, deverão buscar a essência econômica dos fatos e documentos que estão sendo registrados e não a forma (jurídica), nos casos em que esta não representar fidedignamente o negócio que está sendo celebrado. Dentre os exemplos mencionados pelo Manual FIPECAFI, inclui-se também a própria consolidação de balanços com um exemplo de busca da essência sobre a forma, na medida em que a informação da contabilidade representando a entidade econômica (controladora e controladas) é mais relevante no mercado financeiro internacional do que a representação

(Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, v. 1, p. 77-78.

⁴⁸ IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto & SANTOS, Ariovaldo. Op. cit., p. 21-22.

contábil das diversas entidades jurídicas (pessoas jurídicas) em separado. Em relação à valorização dos aspectos de controle, obtenção de benefícios e incorrência de riscos, exemplifica o Manual FIPECAFI que no desconto de duplicatas, em muitas situações, há de se contabilizar a operação como empréstimo com as duplicatas sendo dadas em garantias, e não mais efetivamente a venda de duplicatas, isto porque quando uma entidade “vende” um recebível mas permanece obrigada a repor o título no caso de inadimplência, a mesma permanece com os ônus e riscos daqueles recebíveis.

Também, neste contexto do novo padrão contábil brasileiro (mais aderente ao padrão internacional), nos chama a atenção a possibilidade de em alguns casos, termos o reconhecimento e a mensuração de receitas ou despesas nos resultados (no lucro contábil e comercial) que não correspondam a acréscimos ou decréscimos patrimoniais efetivamente já realizados ou já transacionados (*accrual system*). Neste contexto, pode-se mencionar apenas a título exemplificativo, algumas situações: como as que envolvem a contabilização de ativos biológicos (reconhecimento das receitas antes do momento da venda); bens fungíveis que o mercado trate o reconhecimento da receita na produção (por exemplo, o ouro); ativos financeiros disponíveis para venda avaliados a valor justo; operações que envolvam a permuta de bens avaliados a valor justo; a própria equivalência patrimonial (especialmente se as controladas estiverem no exterior); compras e vendas feita a prazo (com reconhecimento do ajuste a valor presente e segregação da receita financeira); dentre outras possíveis situações que possam implicar em um acréscimo ou decréscimo das contas de resultado antes (ou depois) que ocorra uma efetiva transação a mercado.

Cumprir notar neste ponto, que o novo padrão contábil é sensivelmente inovador, e especialmente em relação às operações mercantis em algumas áreas (como é o caso dos ativos biológicos) isto vem a mudar por completo a tradicional forma de contabilização, em que as receitas de vendas de mercadorias eram sempre reconhecidas no momento em que ocorria a tradição (a entrega da mercadoria) a seu destinatário. Basicamente, podia-se dizer que o momento de reconhecimento da receita, pelo antigo padrão contábil era quase sempre coincidente com o momento da emissão da nota fiscal pela entidade alienante.

Como pode-se ver claramente, o objetivo do novo Balanço Contábil no contexto da nova contabilidade internacional é prospectivo – do presente para o futuro (voltado para os usuários externos, tais como investidores, credores, etc.), preocupados com a perspectiva da empresa em gerar fluxos de caixa para o futuro. Por isto, para a nova contabilidade é perfeitamente possível (ou até obrigatório) que em alguns casos sejam reconhecidos de maneira relativamente subjetiva acréscimos e decréscimos do patrimônio, ainda que “não

realizados” (*accrual system*). Como por exemplo, é o caso de determinados ativos biológicos, em que a simples detenção da coisa, já é um prenúncio razoável de certeza de receita, de modo que se pode fazer o reconhecimento das receitas antes da celebração da venda e da tradição (entrega) da coisa.

Ao tratar sobre a essência e a forma em contabilidade, Natanael Martins⁴⁹ lembra que este debate não é novo em países da chamada Code Law, sendo que nestes países de tradição romano-germânica nem sempre caminharam juntas a forma e a substância, sendo que na década de 80 no Brasil, por exemplo, já se discutia em contabilidade a prevalência da essência sobre a forma jurídica quando da edição da antiga Estrutura Conceito Básica da Contabilidade pela CVM e IBRACON. Agora no contexto da convergência das normas jurídico contábeis brasileiras às normas contábeis internacionais, a aplicação da essência sobre a forma vai fazer com que o contador abandone em várias situações os institutos, formas e conceitos típicos de direito privado para fins de contabilização, seja por determinação dos próprios CPC’s ou pelo juízo de valor sobre o evento a ser contabilizado, de modo que os registros contábeis persigam a representação verdadeira e apropriada das transações econômicas. Ou seja, há situações em que o contador não pode ou não deve registrar a operação na contabilidade pela sua forma jurídica, quando a essência econômica demonstrar que o negócio jurídico celebrado pelas partes tem outra conotação econômica.

Também o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações⁵⁰ aponta que as normas internacionais de contabilidade (IFRS) tem dentre as principais características básicas a de serem baseadas mais em princípios do que em regras. Isto se explica porque o uso de princípios se preocupa mais com a filosofia e com os princípios básicos da contabilidade, enfatizando o raciocínio contábil e obrigando o contador a fazer um maior julgamento e análise, o que permite que se produzam informações contábeis com maior qualidade e utilidade. De qualquer forma, é evidente que as normas materializadas nos pronunciamentos do CPC apresentam razoável grau de detalhamento por meio de regras, o que é especialmente difundido em países com a tradição jurídica do Brasil. Existe uma tradição na contabilidade brasileira de haver um grande número de regras, que continuam existindo evidentemente, mas de qualquer forma o padrão IFRS tornou a contabilidade brasileiro um pouco mais principiológica.

⁴⁹MARTINS, Natanael. A Figura da Primazia da Substância sobre a Forma em Contabilidade e em Direito Tributário. In: Roberto Quiroga Mosquera; Aleksandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 271-275.

⁵⁰ IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto & SANTOS, Ariovaldo. *Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as Sociedades de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC*. São Paulo: Editora Atlas, 2010, p. 21.

Evidentemente que pela experiência que os tributaristas têm com os órgãos fiscais (notadamente a Receita Federal do Brasil e demais Secretarias de Fazenda) há naturalmente nas autoridades brasileiras um grande grau de desconfiança em relação a um novo padrão contábil que abra espaço para análise e subjetivismo por parte das empresas e contadores. Isto evidentemente é explicado pelo distinto papel que exercem as autoridades tributárias, já que o direito tributário se assenta em critérios objetivos de certeza quanto à ocorrência e mensuração dos “fatos geradores” dos tributos, uma vez que todos os elementos essenciais dos tributos têm de estar devidamente descritos legalmente na Regra-Matriz de Incidência tributária de cada tributo. Deste modo, é natural que os fiscos promovam na legislação tributária mudanças que busquem a chamada “neutralidade fiscal” afastando os subjetivismos do novo padrão contábil, e procurando anular os principais efeitos promovidos pelo novo padrão contábil e que possam causar algum impacto tributário seja no IRPJ, CSLL, PIS-COFINS e outros tributos (mesmo no ICMS). Dessa forma, é bastante diverso o objetivo do “Balanço Fiscal” se comparado ao “Balanço Contábil” (não apenas para fins do imposto de Renda, mas para os tributos, em geral), pois o foco do fisco é retrospectivo – do presente para o passado, preocupado com a mensuração da renda já auferida e com o reconhecimento conservador das receitas de vendas auferidas para os tributos indiretos, de maneira razoavelmente segura e objetiva, tendo em vista a constituição de um crédito tributário.

Por fim, o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações⁵¹ aponta que as normas internacionais de contabilidade (IFRS) tem dentre as principais características básicas a de a contabilidade (escrituração contábil/comercial) passar a ser de toda a empresa e não só do contador, o que de certa forma também é um desdobramento do próprio princípio da essência sobre a forma. Exemplifica o Manual FIPECAFI que no antigo padrão contábil o contador ao tratar da depreciação dos ativos imobilizados muitas vezes simplesmente adotava a norma e os prazos de depreciação estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo que no novo padrão contábil é necessário conhecer e registrar a depreciação com base na vida útil econômica e por isto o contador terá que se alimentar de dados fornecidos pela área industrial de engenharia, outras áreas externas ao departamento contábil, de modo que há com isto uma responsabilização da empresa como um todo (dos principais departamentos) sobre a decisão contábil de como calcular e registrar a depreciação e diversas outras decisões contábeis. Esta é uma

⁵¹ IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto & SANTOS, Ariovaldo. Op. cit., p. 22-23.

característica essencial no sentido de melhorar a qualidade da informação contábil e melhorar a governança corporativa, na medida em que a contabilidade passa a ser alimentada com um número maior de *inputs* de outras áreas da empresa (especialmente nas companhias), seguindo depois pela Diretoria, Conselho de Administração, Conselho Fiscal, Comitê de Auditoria, dentre outros setores da empresa.

Conhecidos as principais características deste novo padrão contábil internacional, devemos analisar as teorias que explicam a relação destas normas contábeis com as normas de direito tributário.

2.5 Relação do Direito Tributário com as Normas Contábeis. O modelo brasileiro de Relação Direito Tributário e Normas Contábeis (antes e após a convergência contábil internacional).

Um tema extremamente relevante é o da relação do direito tributário com as normas contábeis cujas características não são uniformes em todo mundo e dependem, dentre outros fatores, da cultura jurídica, do sistema tributário, bem como das características da contabilidade de cada país, conforme já foi discutido anteriormente, em que se pontuou os diferentes enfoques da própria contabilidade que mudam de país para país.

Nesta seara para se traçar uma explicação da relação entre as normas tributárias e as normas contábeis, os teóricos da área de conhecimento das ciências contábeis desenvolveram algumas teorias e classificações para tentar explicar a inter-relação entre estas duas ciências. Neste ponto nos interessa entender sucintamente estas classificações e considerá-las para fins de identificar como se dá especificamente no Brasil esta relação entre as normas tributárias e as normas contábeis, já que este tema servirá de base teórica para o desenvolvimento de nossa tese, especialmente quando adentrarmos nos capítulos cinco e seis.

Conforme apontado por vários autores (Mônica Calijuri⁵², Ignácio⁵³, Fernando Fonseca⁵⁴, Letícia Myauti⁵⁵, que se embasaram no trabalho seminal de Lamb-Nobes-

⁵² Cf. CALIJURI, Monica S. S. As Novas Normas de Convergência Contábeis e seus reflexos para os contribuintes. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alexsandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011, v. 2, p. 188-189.

⁵³ IGNÁCIO, Sérgio da Silva. *Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil*. 2010. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto, 2010, 120 p.

⁵⁴ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas Tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013, p. 44-45.

Robert⁵⁶), podemos dividir os países com base no grau de ligação entre a tributação e as demonstrações financeiras em cinco categorias:

Categoria I – Desconexão (existem normas autônomas que regem a contabilidade e o direito tributário – cenário em que existiria um balanço fiscal e um balanço contábil cada um com suas regras – tendência verificada nos EUA e Inglaterra);

Categoria II – Identidade (as mesmas regras, em geral, são utilizadas para fins fiscais e da contabilidade numa situação de conformidade);

Categoria III – Liderança da Contabilidade (as normas contábeis são utilizadas para fins fiscais na falta de normas específicas, e isto de certa forma ainda proporciona que pontualmente em algumas hipóteses, quando as normas contábeis gerem imprecisão, haja algum grau de influência na contabilização pelos efeitos tributários);

Categoria IV – Liderança Tributária (as normas tributárias são usadas para fins societários quando há lacunas na legislação societária, sendo que o resultado contábil é o ponto de partida para a incidência tributária);

Categoria V – Domínio Tributário (em uma situação extrema de conflito entre normas tributárias e normas contábeis prevaleceriam as regras fiscais para fins societários).

No geral, autores relevantes⁵⁷ apontam que no período anterior às mudanças societárias ocasionadas pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2.009, no intuito de harmonizar os padrões contábeis brasileiros à contabilidade internacional, pela segunda classificação Lamb-Nobes-Robert poder-se-ia classificar a legislação brasileira num modelo de “Liderança Tributária” ou até de “Domínio Tributário”⁵⁸ em algumas situações. Ou seja, as regras contábeis eram ainda insipientes (especialmente antes de 1976), mas em que pese a evolução proporcionada pela Lei das SA’s desde 1976, recentemente as regras contábeis ainda se valiam muitas vezes de critérios oriundos das regras fiscais (por ex.

⁵⁵ JESUS, Leticia Myauti de. *A relação entre contabilidade societária e tributária no Brasil após a adoção das normas internacionais de contabilidade*. 2015. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 26-29.

⁵⁶ LAMB, M.; NOBES, C.W.; ROBERTS, A.D. International variations in the connections between tax and financial reporting, *Accounting and Business Research, Routledge*. Taylor and Francis Group. London, v. 28, n 3, 1998.

⁵⁷ “A Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação do Imposto de Renda. Esse fato, ao mesmo tempo que trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes e de bons efeitos, limitou a evolução dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ou, ao menos, dificultou a adoção prática de princípios contábeis adequados, já que a Contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas da legislação fiscal, a qual nem sequer se baseava em critérios contábeis corretos.” (IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto & SANTOS, Ariovaldo. *Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as Sociedades de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC*. São Paulo: Editora Atlas, 2010, p. 1-2).

⁵⁸ No período que antecedeu a própria Lei da SA’s de 1976 não há dúvidas pelos autores que se estava dentro de uma contabilidade com amplo “domínio tributário”. (Cf. LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Editora Atlas, 2017, p. 123).

durante muito tempo se adotou a depreciação de ativos de acordo com as regras da Receita Federal, sem que o contador fizesse uma avaliação junto da empresa e com outros departamentos da companhia sobre a vida útil destes ativos imobilizados).

De qualquer forma, existem ainda outras classificações conhecidas. Victor Polizelli⁵⁹, por sua vez, apresenta basicamente dois modelos classificatórios da relação entre o Direito Contábil (Comercial) e o Direito Tributário – Nina Aguiar e Lamb-Nobes-Robert – enfatizando os conceitos de conformidade tributária e conformidade financeira. A “conformidade tributária” ou “conexão normativa” significa que, regra geral, se usam as regras contábeis na determinação do lucro tributável. Por sua vez, a conexão concreta, formal ou conformidade financeira significa que o contribuinte deve adotar para fins do seu balanço fiscal os mesmos métodos que adota no direito contábil (não pode eleger um método contábil e depois não querer que o mesmo tenha efeitos tributários). Victor Polizelli⁶⁰ ao tratar o período anterior (antes da convergência contábil internacional e das mudanças de leis societárias) se posiciona de que o Brasil claramente adotava tanto a conexão normativa quanto a conexão concreta.

O Professor Luís Eduardo Schoueri⁶¹ menciona que conforme pontua o Prof. Casalta Nabais (embasado também em classificações da seara contábil) a apuração do lucro tributário da PJ pode seguir três modelos: a) dependência total (normas contábeis mandatórias não só para fins societários mais fiscais); b) autonomia (separação entre as normas contábeis e fiscais) e c) dependência parcial (“*as normas contábeis são também vinculantes para fins tributários, a menos que a legislação tributária disponha de forma diversa ou que determinada norma contábil a contrarie*”⁶²). Lembra adicionalmente Schoueri, que conforme já foi cogitado, poderiam em tese existir dois balanços: o balanço fiscal e o balanço contábil (cenário de autonomia), mas que no Brasil se preferiu originalmente partir do lucro contábil mediante ajustes (adições e exclusões) para se chegar ao lucro fiscal (cenário de dependência parcial). Schoueri assinala ainda que o lucro real (fiscal) e o lucro contábil são grandezas diferentes, sendo que embora o lucro fiscal adote critérios também contábeis nem toda receita ou despesa reconhecida na contabilidade é

⁵⁹ POLIZZELLI, Vitor Borges. Balanço Comercial e Balanço Fiscal: Relações entre o Direito Contábil e o Direito Tributário e o Modelo Adotado pelo Brasil, in *Direito Tributário Atual*, vol. 24, 2010, p. 584-608.

⁶⁰ *Ibid.*, p. 584-608.

⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica”, in Mosquera, Roberto Q. e Lopes, Alexsandro B. (coord.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética. 2010, p. 255-257.

⁶² FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas Tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013, p. 46.

reconhecida fiscalmente. O lucro contábil visa mais à movimentação patrimonial da empresa.

Como enfatiza Fernando Fonseca⁶³ em seu estudo sobre o tema, antes da edição das Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, no Brasil se evidenciava uma clara conformidade entre os resultados contábeis e tributário, ou seja, a denominada “dependência parcial”, em que a legislação tributária previa ajustes ao resultado contábil, de modo que a tributação (da renda especificamente) incidia sobre o resultado contábil ajustado de acordo com as determinações da legislação tributária. Este era o panorama vigente até a convergência contábil internacional que contemporaneamente tentou a implementação de um Regime Tributário de Transição – RTT⁶⁴.

2.5.1 Neutralidade Tributária, Regime Tributário de Transição – RTT e a tentativa “fracassada” de se promover a completa “desconexão” entre as normas tributárias e as normas contábeis no Brasil.

Sérgio André Rocha⁶⁵ nos lembra do histórico legislativo da neutralidade tributária, onde o parágrafo 7º do artigo 177 da Lei nº 6.404/1976, com a redação dada pela Lei nº 11.638/2007 trouxe uma regra geral que visava assegurar que o antigo padrão contábil que serviria de base de cálculo dos tributos sobre a renda, o lucro, e a receita não seria alterado em função da mudança de padrões contábeis. Ou seja, o legislador tributário (notadamente o Fisco federal em relação especialmente ao IRPJ/CSLL, PIS e COFINS) ficou temerário de que a nova contabilidade (no padrão internacional IFRS) aumentasse o grau de subjetivismo e alterasse de maneira imprevisível as grandezas tributáveis: especialmente quanto ao lucro contábil (ponto de partida do cálculo do IRPJ), bem como da receita (bruta) tributáveis pelas contribuições do PIS-COFINS. Diante deste quadro foi criado o RTT- Regime Tributário de Transição por meio dos artigos 15 a 24 da Lei nº 11.941/2009, o qual manteve a utilização, para fins fiscais, dos métodos contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, com a revogação então do parágrafo 7º do artigo 177 da Lei nº 6.404/1976. Todavia se constatou que faltava nesta regra um mecanismo que efetivamente permitisse a exclusão dos efeitos da nova contabilidade sobre a apuração dos tributos.

⁶³ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Op. cit., p. 58.

⁶⁴ E que ao final foi extinto pela Lei nº 12.973/2014.

⁶⁵ ROCHA, Sérgio André. Evolução do RTT e Perspectivas. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alessandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 333-337.

Ou seja, com o RTT, como coloca Vitor Polizzelli⁶⁶ houve uma tentativa de desconexão do balanço comercial do balanço fiscal (com a ambição de se ter um “balanço duplo sem conexão normativa”). Nesse mesmo sentido, como apontado por Schoueri⁶⁷, inicialmente se previu na lei societária o princípio da neutralidade tributária (a nova contabilidade não mudaria a tributação). Depois veio o Regime Tributário de Transição - RTT, de modo que no IRPJ ter-se-ia que partir do lucro contábil pelas regras contábeis congeladas em 31/Dez/2007, para daí a partir deste ponto se fazer as adições/exclusões do RIR, de modo a se chegar no lucro real no IRPJ. Ou seja, na prática o legislador vislumbrava que conseguiria estabelecer duas contabilidades (um Balanço Contábil e um Balanço Fiscal).

De acordo com Edison Carlos Fernandes⁶⁸ em face do vínculo entre a confecção da escrita contábil e a apuração dos tributos, qualquer mudança na legislação contábil acaba por influenciar a tributação, especialmente em relação aos tributos sobre a renda (lucro) e sobre as receitas. Essa situação inclusive já havia sido vivenciada em 1976 com a Lei das S.A's – Lei 6.404/1976, quando foi instituído na época inclusive o LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real com a finalidade de excluir os efeitos da então nova legislação societária especificamente no imposto de renda. Com a publicação da Lei nº 11.638/2007 visou-se reestabelecer a distinção entre os registros contábeis/societários e os registros fiscais, sendo o primeiro submetido ao padrão internacional de contabilidade (IFRS) e o segundo submetido à neutralidade tributária das mudanças contábeis, conforme colocado no parágrafo 7º do artigo 177 da Lei nº 6.404/1976⁶⁹.

Mesmo posteriormente com a revogação de referido dispositivo, em termos de legislação federal, ou seja, dos tributos federais (especialmente IRPJ/CSLL e PIS-COFINS) manteve-se a neutralidade tributária dos efeitos das mudanças do padrão contábil por meio do Regime Tributário de Transição – RTT até que se pudesse regular especificamente os efeitos tributários de cada um destes tributos federais, de modo a se neutralizar pontualmente cada uma das situações trazidas pela mudança do padrão contábil.

⁶⁶ POLIZZELLI, Vitor Borges. Balanço Comercial e Balanço Fiscal: Relações entre o Direito Contábil e o Direito Tributário e o Modelo Adotado pelo Brasil, in *Direito Tributário Atual*, vol. 24, 2010, p. 584-608.

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica”, in Mosquera, Roberto Q. e Lopes, Alessandro B. (coord.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética. 2010, p.257-258.

⁶⁸FERNANDES, Edison Carlos. Nascimento, Vida e Morte do Regime Tributário de Transição - RTT. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alessandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 131-136.

⁶⁹ Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009.

Todavia, esta tentativa de se estabelecer dois balanços (um balanço fiscal e outro contábil) foi fracassada, e seguiu-se a necessidade do fisco federal em regular especificamente cada um dos impactos advindos pelo novo padrão contábil nos próprios Livros Fiscais do IR (notadamente no E-LALUR parte integrante do Projeto SPED). O fisco federal focou seus estudos notadamente na tributação sobre a renda, e no que concerne à tributação indireta, nas contribuições do PIS e COFINS, e tratou da anulação de cada um dos efeitos fiscais, que redundaram na Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014.

2.5.2 O modelo brasileiro atual de Relação Direito Tributário e Normas Contábeis (pós Lei nº 12.973/2014): o retorno ao modelo da dependência parcial.

Com o advento da Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, as adições e exclusões para o cálculo do Lucro Fiscal voltaram a ter como ponto de partida o lucro contábil e comercial vigente (só que agora pelos novos padrões internacionais), o que denotaria ao nosso ver o retorno ao modelo de dependência parcial.

As exceções ao cálculo do Imposto de Renda são justamente as novas adições e exclusões para fins fiscais, que tem que ser expressas, uma vez que o lucro fiscal volta a depender do lucro contábil. Em nosso entender, diferentemente do período do RTT em que havia necessariamente a neutralidade tributária (os novos critérios contábeis não influenciavam o lucro real), de agora em diante, volta-se a ter a “conformidade tributária” ou “conexão normativa” (regra geral, se usam as regras contábeis na determinação do lucro tributável), devendo o legislador federal⁷⁰ identificar as diferenciações que quer criar para que o lucro fiscal não seja afetado pelas futuras mudanças no lucro contábil-comercial. Também voltamos a ter uma conexão concreta, formal ou conformidade financeira, de modo que o contribuinte deve adotar para fins do seu Balanço Fiscal os mesmos métodos que adota no Direito Contábil, exceto quando o legislador estipular expressamente as exceções por meio de adições e exclusões ao cálculo do lucro fiscal.

Deste modo, a princípio, os novos critérios de reconhecimento e mensuração da nova contabilidade poderiam vir a afetar o lucro fiscal, se o fisco não determinasse

⁷⁰ LEI Nº 12.973, DE 13 MAIO DE 2014 - “Art. 58. *A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.*

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.”

expressamente a anulação destes efeitos fiscais, por meio de novas adições e exclusões. Desse modo, entendemos que regra geral, a contabilização de acréscimos e decréscimos patrimoniais não realizados (accrual system) e os efeitos da contabilização conforme a essência econômica poderiam vir a compor a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, se não fossem as disposições expressas da própria Lei nº 12.973/2014, em expurgar os seus efeitos (por exemplo, anulando os efeitos das mensurações a valor justo e do ajuste a valor presente, dentre diversos outros procedimentos). Dessa forma, poder-se-ia dizer que atualmente estamos em um cenário em que a apuração do lucro tributário volta a seguir um modelo de dependência parcial da contabilidade. O mesmo vale para a tributação indireta das Contribuições de PIS e COFINS, que poderiam ser afetadas pelos novos critérios de reconhecimento da receita, e que precisaram ser expressamente anulados pela Lei nº 12.973/2014.

Portanto, permanecemos no modelo de dependência parcial, onde as normas contábeis são também vinculantes para fins tributários, a menos que a legislação tributária disponha de forma diversa ou que determinada norma específica a contrarie. Por isto a necessidade do legislador tributário em neutralizar expressamente na legislação tributária os efeitos tributários oriundos do novo padrão contábil.

Por fim, frise-se que as discussões da nova contabilidade em tributação indireta se ativeram somente às contribuições federais do PIS-COFINS, não tendo sido analisado seus efeitos em relação ao imposto estadual (ICMS) que não foi elencado no rol da “neutralidade” tributária. Predomina inclusive por uma parte dos especialistas da área tributária a falsa ideia de que as normas tributárias internacionais não causariam nenhuma divergência ou impacto na tributação do ICMS, imaginando-se que o seu fato gerador principal (operações relativas à circulação de mercadorias) seria totalmente alheio aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação contábil.

A questão essencial de nossa tese, a ser analisada conceitualmente e na prática (capítulos cinco e seis), é se o ICMS estaria ou não garantido pelo chamado princípio da “neutralidade tributária” ou se sua tributação sofreria alguns efeitos com os novos critérios contábeis, uma vez que a Lei 11.941/2.009 disciplinou a neutralidade apenas os tributos federais (principalmente Imposto de Renda – Lucro Real, e também estende estes efeitos à CSLL, PIS e COFINS); e que também o ICMS não teve seus efeitos tributários tratados ou anulados na Lei Federal 12.973/2014 ou em nenhuma legislação complementar específica de ICMS.

CAPÍTULO 3 – O ICMS BRASILEIRO (ASPECTOS JURÍDICOS E CONTÁBEIS).

O objetivo deste terceiro capítulo é inicialmente introduzir o leitor do ICMS (principal tributo sobre o consumo no Brasil), enfatizando os aspectos jurídicos e contábeis que serão relevantes para firmar a base teórica deste trabalho.

Primeiramente, devemos analisar cuidadosamente a tributação plurifásica do regime normal do ICMS brasileiro, procurando identificar suas principais características e seus contornos gerais; como imposto sobre valor acrescido; calculado pelo método imposto sobre imposto; com forma de cálculo tipo produto bruto e parcialmente tipo consumo; como imposto não-cumulativo, pago fracionadamente; que preponderantemente adota o critério do crédito físico e parcialmente o financeiro; como imposto com generalidade vertical: abrangendo ciclo da produção e da comercialização até entrega das mercadorias ao consumidor final; como imposto com generalidade no plano horizontal que não abrange os imóveis, nem os serviços, exceto os de transporte e de comunicação; e que adota o princípio do país do destino conforme a Constituição Federal de 1988; como imposto que adota regras ou mecanismos de regularização (regra de reversão, a regra “pro rata”, e regra do teto) e não tributa o “auto-consumo” interno e externo.

Em seguida, de forma sintética iremos mencionar o modelo monofásico de tributação do ICMS sob o enfoque da substituição tributária para “frente”. Também apresentaremos uma explanação sintética sobre a forma de contabilização do ICMS no regime normal e no regime de substituição tributária.

Enfatizaremos também o substrato econômico da hipótese de incidência da regra matriz de incidência do ICMS com relação ao seu principal aspecto material (“*operações relativas à circulação de mercadorias*”), passando para um ponto jurídico e contábil relevante que é a regra tributária (alguns denominam de princípio) da autonomia dos estabelecimentos no ICMS.

Ao final finalizaremos o capítulo tratando das peculiaridades da contabilização do imposto sobre o consumo brasileiro ICMS em contraponto às contribuições federais (PIS-COFINS), por conta dos diferentes aspectos jurídicos do “fato gerador” destes tributos.

3.1 Contornos gerais do ICMS brasileiro.⁷¹

⁷¹ Aqui apresentamos basicamente um resumo dos principais aspectos do ICMS, considerado e classificado doutrinariamente como um “imposto sobre o valor agregado” ainda que imperfeito. Para maior detalhamento do que já escrevemos sobre o tema (Ver BIAVA JUNIOR, Roberto. *Substituição Tributária e Antecipação*

O ICMS tem sua denominação prevista diretamente na Constituição Federal por meio do inciso II do artigo 155 que assim o denomina: “*imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior*”. Assim, introdutoriamente vale a pena comentarmos resumidamente sobre suas características essenciais, seus fatos geradores, contribuintes genéricos, base de cálculo geral, alíquotas gerais.

O ICMS apresenta algumas características⁷² gerais importantes: a) é um imposto de competência estadual; b) é um imposto não-cumulativo⁷³, permitindo a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado; c) é um imposto seletivo, ou seja, pelo princípio da seletividade, o imposto pode ser cobrado em função da essencialidade das mercadorias (ex.: possibilidade de alíquotas diferenciadas por tipo de mercadorias); d) é o principal imposto indireto a incidir sobre operações com mercadorias (ao lado do IPI e das contribuições do PIS/COFINS – federais), tendo como principais contribuintes empresas comerciais e industriais.

Quanto aos parâmetros gerais do ICMS quanto a seus fatos geradores, os quais estão listados no artigo 2º da Lei Complementar 87/1996⁷⁴, iremos tratar em seguida no

no ICMS. 2013. 513 f. Dissertação [Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário] - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013).

⁷² “O ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores (parágrafo 2º, inc. I); e poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (parágrafo 2º, III). O Senado Federal estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações de serviços interestaduais e de exportação (parágrafo 2º, inc. IV), sendo-lhe facultado estabelecer alíquotas mínimas para as operações internas (parágrafo 2º, inc. V, letra a), e alíquotas máximas nas mesmas operações, para resolver conflito específico que envolva o interesse de Estados (parágrafo 2º, inc. V, letra b)”. (Cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo, Rumo: 1995. p. 45)

⁷³ “O IVA é um imposto, por definição, incumulativo, pois (a) ou é ele não acumulável nas diversas etapas do processo econômico circulatório ou (b) não será IVA concebido ao modo tradicional. Sob perspectiva extrajurídica, econômica, o IVA é não cumulativo, onerando apenas o consumo final. É, pois, um tributo neutro para o contribuinte de direito (de jure). Trata-se de uma técnica de ressarcimento do custo do tributo, por compensação financeira. Com esse perfil, aliás, são cobrados, no direito nacional, o IPI (...) e o ICMS (...)”. (Cf. BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre o valor acrescido, in SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário- homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 347)

⁷⁴ Lei Complementar 87/1996:

“**Art. 2º O imposto incide sobre:**

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

subitem 3.1.4, ao falarmos da generalidade no plano horizontal do ICMS. De qualquer forma se destacam quatro grandes materialidades de tributação: i) operações relativas à circulação de mercadorias: materialidade mais conhecida do imposto, atinente a todas as operações que importem na circulação de mercadorias; ii) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; iii) prestações de serviços de comunicação; iv) entrada de bem ou mercadoria importados do exterior.

Quanto aos contribuintes genéricos do ICMS, conforme definido no artigo 4º da Lei Complementar 87/1996⁷⁵, iremos também tratar em seguida, ao falarmos da generalidade do ICMS no plano vertical no subitem 3.1.3, mostrando que o ICMS brasileiro em sua sistemática não-cumulativa (débito e crédito) abrange todos os contribuintes desde a produção (produtor, indústria), atacado e varejo, até chegar no momento da entrega das mercadorias ao consumidor final.

As alíquotas do ICMS podem ser definidas de forma seletiva pelos Estados, atribuindo-se alíquotas menores para os produtos mais essenciais e alíquotas maiores para os produtos mais supérfluos. Todavia, normalmente os Estados mantêm uma alíquota interna geral aplicável à maioria dos produtos, que no Estado de São Paulo é de 18% (e em

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

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

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.”

⁷⁵ Lei Complementar 87/1996:

“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)”

alguns Estados é de 17% ou 19%). As alíquotas nas operações interestaduais são definidas por resolução do Senado Federal⁷⁶, e em geral são de 12%, com exceção das operações oriundas do Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo) com destino aos Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo, cuja alíquota aplicável é de 7%. Desde 2013 também houve uma alteração das alíquotas interestaduais especificamente para os bens e mercadorias importados do exterior no qual a alíquota interestadual passou a ser de 4%, nos termos da Resolução do Senado 13/2012.

Já em relação à base de cálculo do imposto (mais conhecida do imposto), nos interessando aqui no caso especificamente a circulação de mercadorias, a base de cálculo nas operações com mercadorias (no regime periódico de apuração – RPA – débito e crédito) compreende o valor da operação com mercadorias⁷⁷ e todos os demais gastos acessórios necessários para a entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente, tais como seguro, frete e outras despesas, considerando inclusive o valor do próprio imposto (ICMS). Isto, porque o cálculo do ICMS é o chamado cálculo “por dentro”⁷⁸, sendo que sua base de cálculo contempla o valor do próprio tributo. Isto na prática significa dizer que

⁷⁶ É competência do Senado Federal estabelecer as alíquotas interestaduais, de acordo com o inciso IV do § 2.º do artigo 155 da CF/88: “Art. 155. (...)§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

⁷⁷ Nos termos da Lei Complementar 87/1996:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.”

⁷⁸ “Relativamente ao ICMS a primeira característica a ser destacada diz respeito ao cálculo denominado ‘por dentro’, em que a alíquota real (efetiva) do tributo é sensivelmente superior à alíquota nominal, informada ao contribuinte. A opção mundial por trabalhar com a alíquota verdadeira (e não apenas nominal), no cálculo ‘por fora’, está amplamente relacionada com o fortalecimento dos regimes democráticos, em que a transparência na condução dos negócios públicos, nos quais a política fiscal e tributária se destaca, é indispensável. Com isso, ao determinar a incidência de uma alíquota de 17% sobre 100, o legislador tributário, ao redor do mundo, deixa inequívoco ao contribuinte que o imposto a pagar é de 17. No caso brasileiro, dado o cálculo ‘por dentro’, o contribuinte que aplicar a alíquota informada no texto legal verificará que, na contabilidade tributária, a aplicação da alíquota de 17% sobre 100 resulta em aproximadamente 20.” (Cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo, Rumo: 1995. p. 67)

a carga tributária real de uma determinada operação é sempre maior que a alíquota nominalmente informada pela legislação.

Também vale a pena mencionar a importância da neutralidade econômica para o ICMS. O ICMS deve observar o princípio da neutralidade econômica⁷⁹, e por este motivo é o Brasil adotou um imposto do tipo valor agregado, para que não houvesse nenhum incentivo concorrencial a integrações verticais das empresas, o que ocorria com tributos cumulativos (como foi o caso do antigo IVC). Neste sentido é importante que o imposto sobre o valor agregado não distorça os preços e nem onere economicamente os contribuintes de direito (empresas que estão participando da cadeia produtiva e comercial), devendo o encargo econômico do imposto recair e ser repassado homoganeamente apenas sobre o consumidor final. É que demonstraremos mais atentamente em seguida ao tratarmos da não-cumulatividade do ICMS no subitem 3.1.2.

Historicamente, como assinala o Professor Gerd Willi Rothmann⁸⁰, a reforma tributária de 1965 (Emenda Constitucional 18/65) aboliu o antigo IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações, o qual tinha incidência cumulativa e por isto estimulava à verticalização das empresas fomentando as concentrações e desestimulando as empresas de menor porte, e justamente por este motivo o IVC foi substituído pelo ICMS (ICM à época) por ser um imposto “neutro” em relação ao número de fases de circulação das mercadorias.

Ademais devemos observar, como bem pontuado pelo Professor Ricardo Lobo Torres⁸¹, que o ICMS, como imposto de consumo, deve também observar ao princípio da capacidade contributiva, ao contrário da crença infundada de que este princípio só é aplicável aos impostos diretos (como o Imposto de Renda, por exemplo). Isto porque o

⁷⁹ “O princípio da neutralidade econômica do ICMS é importantíssimo. Significa, do ponto de vista da organização empresarial, que não favorece a integração vertical, com criar mecanismos que tornem desaconselhável a união de empresas dedicadas a fases diferentes do processo de circulação e produção. Significa, também, sob a perspectiva do processo de circulação da riqueza, que não distorce a formação dos preços, pois, independentemente do número de operações, o imposto final será igual à multiplicação da alíquota pelo preço da última saída.” (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p.159)

⁸⁰ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In Ferraz Roberto (coord.). *Princípio e limites da tributação 2*, São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 342.

⁸¹ “Os impostos não-cumulativos sobre a produção e a circulação de bens e serviços (IPI, ICMS, IVA) devem obedecer ao princípio da capacidade contributiva, eis que a idéia de justiça não informa apenas os tributos progressivos (como o IR), mas também os que incidem sobre o consumo e o gasto. Recaindo sobre a circulação de mercadorias e completando a tributação da produção de riquezas levada a efeito pelo IPI, o ICMS compõe, com os tributos progressivos, o quadro fiscal tendente a promover a incidência sobre a verdadeira capacidade contributiva dos cidadãos. Em todos os sistemas ideais de tributação, como os de Haller e Tipke, o imposto sobre o valor acrescido se equilibra com o imposto de renda, com vista à perfeita garantia da imposição segundo a capacidade contributiva.” (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p.158-159)

princípio da justiça fiscal é amplo, devendo, na medida do possível, também os impostos sobre o consumo terem uma incidência, que considere a verdadeira capacidade contributiva dos cidadãos. Um dos instrumentos utilizados inclusive é o da seletividade, que confere uma tributação menor a produtos que são normalmente consumidos por pessoas de baixa renda, os chamados vulgarmente “*produtos essenciais*” (ex. os produtos que compõe a cesta básica). Todavia há outros produtos que são indistintamente consumidos proporcionalmente por todos os contribuintes, e que acabam por ter uma alíquota genérica única.

3.1.1 ICMS brasileiro: imposto sobre valor acrescido; calculado pelo método imposto sobre imposto; com forma de cálculo tipo produto bruto e parcialmente tipo consumo.

Em sua configuração normal (regime periódico de apuração: débito e crédito) o ICMS pode ser considerado um imposto de vendas sobre o valor acrescido, sendo entendido como valor acrescido “*a diferença entre o valor dos bens e serviços produzidos, diminuído do valor dos bens e serviços adquiridos para o emprego no processo de produção*”.⁸²

Ou seja, basicamente, o imposto sobre o valor acrescido consagra a regra da não-cumulatividade na tributação do consumo. Como bem assevera o Professor Luís Eduardo Schoueri “*a tributação plurifásica não cumulativa implica que a cada etapa considere-se a tributação já ocorrida em transações anteriores, recolhendo-se, a cada transação, apenas o plus incidente sobre o valor acrescido, de modo que, idealmente, a carga tributária suportada pelo consumidor reflita a manifestação de capacidade contributiva que ele manifesta no ato do consumo*”⁸³

Quanto às vantagens do ICMS ser um imposto do tipo sobre o valor acrescido assinala-se dentro do aspecto teórico deste imposto, conforme apontado pelo Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha⁸⁴: a) não haver incentivo à verticalização empresarial, uma vez que a carga tributária sobre o produto será a mesma independente do tamanho e do percurso do produto na cadeia comercial; b) a carga tributária ser distribuída ao longo da cadeia comercial, havendo uma repartição da responsabilidade financeira entre vários

⁸² COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 23.

⁸³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 366.

⁸⁴ Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 31-32.

contribuintes; c) a tributação plurifásica não-cumulativa colocar os contribuintes em situação de oposição de interesse e interdependência (o contribuinte que recebe a mercadoria – tem o direito ao crédito e por isto tem em tese “*interesse*” na contabilização regular de suas compras – enquanto o contribuinte que dá a saída da mercadoria – deve pagar o imposto até aquela etapa, abatendo o imposto das etapas anteriores); d) o imposto sobre valor acrescido propiciar um cálculo adequado da carga tributária em qualquer etapa do ciclo econômico, o que facilitaria a adoção de mecanismos de desoneração do imposto nas exportações⁸⁵, bem como facilitaria uma cobrança equitativa do imposto sobre os produtos importados (nas importações).

O ICMS brasileiro adota como método de cálculo o imposto sobre o imposto, no qual o “*valor acrescido*” é obtido pela subtração do montante do imposto a pagar incidente nas vendas (ou saídas) do montante do imposto que incidiu nas aquisições do mesmo período.

Ou seja, para fins de cálculo podemos dizer que o ICMS normal é calculado pelo método da subtração imposto sobre imposto, “*onde o valor acrescido obtém-se deduzindo do imposto a pagar o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período*”.⁸⁶

Por isto, com relação à aplicação de isenções em matéria de ICMS, vemos que tal tributo brasileiro está sujeito ao chamado “*efeito recuperação*”, que ocorre quando há isenções no meio da cadeia comercial de um produto. O “*efeito recuperação*” é descrito juridicamente na própria CF/88, onde o seu § 2.º do artigo 155 determina que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Ou seja, no método do imposto sobre o imposto ocorre o denominado “*efeito recuperação*”, quando, por exemplo, é concedida uma isenção ou alíquota mais reduzida apenas no meio da cadeia comercial do produto, fazendo com que nas operações seguintes o imposto seja recuperado para o Fisco pela alíquota efetiva (maior) das últimas etapas.

Vale frisar ainda que a adoção de isenções em relação ao ICMS segue um regramento constitucional⁸⁷ e de legislação complementar⁸⁸ rigoroso, devendo a isenções

⁸⁵ Como nos reforça Antonio Carlos Rodrigues do Amaral ao falar do IVA europeu (imposto não-cumulativo): “*o IVA é considerado o melhor tributo para fins de coordenação tributária relativamente a países integrantes de agrupamentos econômicos regionais. Uma das grandes vantagens do IVA é que, do ponto de vista do comércio internacional, é um tributo que pode legitimamente ser deduzido nas exportações.*” (AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo, Rumo: 1995, p. 38)

⁸⁶ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 26.

serem aprovadas por convênio celebrado entre todos os Estados (e Distrito Federal) no CONFAZ⁸⁹.

Também vale ressaltar que o ICMS é um tributo com forma de cálculo “*tipo produto bruto*”⁹⁰ e apenas parcialmente “*tipo consumo*”, ao contrário do IVA europeu que é claramente um imposto tipo consumo. Isto porque no ICMS não são admitidos créditos na aquisição de bens do ativo fixo ou de insumos⁹¹ que não sejam diretamente consumidos

⁸⁷ De acordo com a alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal a concessão de isenções e benefícios fiscais em matéria de ICMS deve ser deliberada por todas as Unidades Federativas conforme Lei Complementar:

“Art. 155 (...) § 2º (...)

XII - cabe à lei complementar:

regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

⁸⁸ Atualmente cumprindo o papel da alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal temos a recepcionada Lei Complementar 24/1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

⁸⁹ “Os convênios entre os Estados e o Distrito Federal são celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Este é um colegiado composto pelos vinte e seis Estados mais o Distrito Federal, presidido pelo Ministro da Fazenda. As decisões pertinentes à concessão ou revogação de benefícios fiscais devem ser adotadas por unanimidade (mesmo quando o benefício fiscal seja destinado a um só Estado). As demais matérias são submetidas à aprovação por maioria, cabendo ao Ministro da Fazenda votar apenas no caso de empate” (Cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo, Rumo: 1995. p. 52)

⁹⁰ “Dado o fato de que não são admitidos créditos na aquisição de bens do ativo fixo, ou sobre insumos não diretamente consumidos no processo de produção, incorporando-se às mercadorias fabricadas, seria o ICMS um IVA tipo Produto-Bruto, em oposição ao IVA Consumo geralmente adotado nos outros países. Assim, o crédito fiscal outorgado corresponde ao critério da integração física, adotando o método de subtração sobre a base financeira, segundo a técnica do imposto contra imposto (tax on tax)”. (Cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo, Rumo: 1995. p. 49)

⁹¹ Interessante nesta seara do entendimento de que no ICMS somente os insumos que se incorporam ou se consomem no processo produtivo dão direito ao crédito a leitura de trecho da Decisão Normativa CAT 1/2001 da Secretaria da Fazenda de São Paulo:

“III - DO DIREITO AO CRÉDITO DO VALOR DO IMPOSTO

3. - Diante das normas legais e regulamentares atrás citadas, dão direito ao crédito do valor imposto as seguintes mercadorias entradas ou adquiridas ou os serviços tomados pelo contribuinte

3.1 - insumos

A expressão “insumo” consoante o insigne doutrinador Aliomar Baleeiro “é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa ‘input’, isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o ‘output’ ou o produto final. (...) “Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos ‘produtos intermediários’ que, não sendo matérias-primas, **são empregados ou se consomem no processo de produção**” (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214)

Nessa linha, como tais têm-se a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros, ou empregados na atividade de prestação de serviços, observadas as normas insertas no subitem 3.4 deste trabalho.

Entre outros, têm-se ainda, a título de exemplo, os seguintes insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria ou são utilizados nesse mesmo processo produtivo para limpeza, identificação, desbaste, solda etc : lixas; discos de corte; discos de lixa; eletrodos; oxigênio e acetileno; escovas de aço; estopa; materiais para uso em embalagens em geral - tais como etiquetas, fitas adesivas, fitas crepe, papéis de embrulho, sacolas, materiais de amarrar ou colar (barbantes, fitas, fitilhos, cordões e

no processo de produção (ou seja, o ICMS adota preponderantemente o critério do crédito físico).

3.1.2 ICMS brasileiro: imposto não-cumulativo, pago fracionadamente; que preponderantemente adota o critério do crédito físico e parcialmente o financeiro.

O ICMS como imposto de valor acrescido em sua sistemática normal implica que o imposto vá sendo arrecadado fracionadamente em cada operação desde a produção até o consumo final. Ou seja, basicamente, sendo um imposto sobre o valor acrescido, o ICMS cumpre a regra da não-cumulatividade na tributação do consumo. A não-cumulatividade⁹², como bem observa o Professor Ricardo Lobo Torres, consagra também um princípio que pelo viés econômico determina que o somatório do imposto incidente sobre o valor acrescido de cada etapa da operação deve equivaler à multiplicação da alíquota pelo preço (base de cálculo) ao consumidor final.

Ou seja, é como se economicamente o tributo incidisse uma única vez (na última operação), mas do ponto de vista do direito tributário, o tributo juridicamente incide pelo valor total em cada etapa da operação de saída, sendo admitida a compensação financeira do imposto pago na entrada anterior. Neste sentido para dar cumprimento a este objetivo surge então a regra constitucional que permite criar esta compensação financeira, que é a regra⁹³ da não-cumulatividade constitucional. No Brasil a não-cumulatividade⁹⁴,

congêneres), lacres, isopor utilizado no isolamento e proteção dos produtos no interior das embalagens, e tinta, giz, pincel atômico e lápis para marcação de embalagens -; óleos de corte; rebolos; modelos/matrizes de isopor utilizados pela indústria; produtos químicos utilizados no tratamento de água afluyente e efluyente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos. (...)

⁹² “A não-cumulatividade do ponto de vista econômico significa que imposto incide sobre o valor acrescido em cada operação de circulação, de modo que a incidência global é idêntica à multiplicação da alíquota pela base de cálculo final.

*Juridicamente, entretanto, esse tipo de incidência tornasse irrelevante. O que conta para o direito tributário é que o tributo incide sobre o valor total de cada operação. Posteriormente, para garantir a não-cumulatividade do tributo, atua o mecanismo da compensação financeira, pelo qual se abate do débito correspondente à alíquota aplicada sobre o valor da saída do estabelecimento o crédito gerado na entrada da mercadoria. (...) A Constituição Federal decreta esse mecanismo ao distribuir o imposto que ‘será não-cumulativo, compensando 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’ (art. 155, § 2º, I). O importante, no princípio da não-cumulatividade, é evitar a incidência em cascata ou a plur incidência, já que o tributo, embora preponderantemente plurifásico, incide uma única vez.” (TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p. 144-145).*

⁹³ Muitos doutrinadores, assim como o douto jurista acima citado (Professor Ricardo Lobo Torres) falam em princípio da não-cumulatividade. Todavia, em nosso modesto entendimento a não-cumulatividade é uma regra que realiza outros princípios econômicos, dentre estes, por exemplo, o da livre concorrência, garantindo que o imposto não distorça a concorrência, na medida em que a regra da não-cumulatividade garante uma igualdade de competição independentemente do tamanho da cadeia produtiva e comercial que determinado produto percorra.

diferentemente do IVA europeu, foi alçada a “*princípio*” constitucional, sendo com relação ao ICMS clara à sua menção na alínea “b” do inciso I do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal/88⁹⁵, determinando que o ICMS seja um imposto 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.

Neste sentido a própria regra da não-cumulatividade inclusive deixa evidenciado o caráter nacional do imposto, ao lembrar que embora o ICMS seja de competência estadual, a sistemática de créditos deve abarcar as operações e prestações anteriormente tributadas independentemente de qual seja o Estado de origem. Isto porque o legislador constitucional se preocupou com as operações e prestações interestaduais que são muito importantes no comércio brasileiro.

Todavia, como nos lembra a Professora Misabel Derzi, o princípio ou regra da não-cumulatividade na verdade garante a ocorrência da chamada repercussão jurídica⁹⁶ e econômica do ICMS. A repercussão é do consumidor final, na medida em que é ele que economicamente deve suportar o valor do tributo. Ou seja, os contribuintes de direito

⁹⁴ “Mas, no Brasil, ao contrário do que acontece nos países da Comunidade Européia, há mais de trinta anos, o princípio da não-cumulatividade tornou-se princípio constitucional. A Emenda Constitucional n. 18, de 1/12/1965, já consagrara. Manteve-se intacto na evolução constitucional posterior. Na CF/67, art. 22, V, § 4º (IPI) e art. 24, II, § 5º (ICM). A Emenda n. 1/69 manteve o princípio para o IPI no art. 21, V, § 3º e para o ICM no art. 23, II. A Constituição de 1988, igualmente, realça o princípio da não-cumulatividade em relação a ambos os impostos.” (Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu, in *Temas de Direito Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, 1998, p. 114)

⁹⁵ CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - 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; (...)

⁹⁶ “A Constituição de 1988, como se percebe pela singela leitura dos arts. 153, § 3º e 155, § 2º, I, não autoriza que o ICMS onere o contribuinte de iure. Ao contrário, por meio do princípio da não-cumulatividade, garante-se que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores. A Lei Fundamental somente se concilia com um só entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor). Se o consumidor é o único que não tem direito de crédito, correspondente ao imposto suportado em suas aquisições, então a ordem jurídica supõe que sofra a repercussão (jurídica) do tributo.” (Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu, in *Temas de Direito Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, 1998, p. 117)

(empresas que pagam o ICMS na cadeia comercial) não podem ser onerados pelo imposto, embora o paguem. Todavia, a não-cumulatividade garante que os contribuintes se creditem das operações anteriores e em seguida transfiram o crédito do imposto devido nas suas saídas ao contribuinte seguinte. Por fim, é o consumidor o único que não tem direito de crédito, para que então suporte todo o imposto que incidiu anteriormente sobre suas aquisições.

Dentro desta seara da não-cumulatividade é necessário entender como se dá no ICMS a adoção dos métodos do crédito físico e do financeiro.

Inicialmente, é importante apontar que para o Professor Ricardo Lobo Torres o crédito fiscal do ICMS é físico, real e condicionado. Ao explicar o crédito físico do ICMS, o jurista⁹⁷ nos lembra com maestria que antes da Constituição de 1988 na Carta Constitucional de 1967/1969 era pacífico que o ICM era um imposto puramente regido pelo crédito físico. Todavia, nos atenta com muita propriedade que após a Carta Constitucional de 1988, embora ainda permaneça como regra geral o crédito físico, a CF/88 passou a admitir também os créditos relativos às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Esta mudança de certa forma significa dizer que se mesclou o tradicional crédito físico parcialmente com o crédito financeiro, uma vez que estes serviços não se integram fisicamente nas mercadorias em processo de industrialização e comercialização.

Todavia, nos lembra Lobo Torres⁹⁸ da dificuldade de classificação dos novos créditos financeiros trazidos pela Lei Complementar 87/1996 que passaria a permitir também o crédito na aquisição de material de uso e consumo, bem como passou a admitir o crédito relativo às aquisições para o ativo permanente ou ativo imobilizado (artigo 20 da Lei Complementar 87/1996), ainda que esta apropriação seja feita parceladamente em 48 meses, bem como, o crédito da energia consumida no estabelecimento (artigo 33, inciso II da Lei Complementar 87/1996). A dificuldade segundo o jurista seria saber se estes são

⁹⁷ “(...) o crédito estrutural do ICMS é:

a) físico, correspondendo às mercadorias empregadas e consumidas fisicamente no processo de comercialização ou industrialização de bens ou na prestação de serviços de transportes ou de comunicações. Assim sendo, os insumos, os pneus e as peças de reposição necessárias aos ônibus, destinados ao transporte interestadual, por exemplo, geram o direito ao crédito fiscal;

b) financeiro, correspondente ao imposto cobrado sobre mercadorias que não se integram fisicamente na produção e comercialização dos bens, mas que participam do processo de circulação em decorrência da ampliação do fato gerador do ICMS levada a efeito pela Constituição Federal de 1988, nomeadamente as prestações de serviços de transportes e comunicação.” (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p. 149)

⁹⁸ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 150.

créditos financeiros que se caracterizariam como créditos estruturais (o que significaria que seriam créditos financeiros inerentes à estrutura constitucional do ICMS) ou se seriam créditos incentivo (ou seja, constituiriam uma liberalidade dada pelo legislador complementar).

Em nosso entender, do ponto de vista estritamente constitucional estes são créditos dados como um incentivo especialmente com relação aos créditos dos materiais de uso e consumo, uma vez que como bem analisado pelo próprio Professor Ricardo Lobo Torres os únicos créditos financeiros expressamente previstos na Constituição de 1988 são os relativos aos serviços de transporte e de comunicação. Todavia, pela teoria dos impostos de valor agregado que se embasam em conceitos econômicos, sem dúvidas os créditos do ativo imobilizado seriam créditos financeiros, assim como para qualquer imposto sobre o valor agregado, do ponto de vista contábil, a lógica apontaria para a necessidade de creditamento do imposto de consumo dos ativos imobilizados utilizados na atividade principal da empresa.

Por outro lado, juridicamente o crédito na aquisição de material de uso e consumo no imposto de consumo brasileiro (ICMS) conferido pelo artigo 20 da Lei Complementar 87/1996, até agora não foi implementado na prática, tendo em vistas as inúmeras prorrogações⁹⁹ deste dispositivo que nunca foi efetivamente aplicado desde 1996, prevendo a redação atual a sua aplicação somente a partir de 2.020, se não advier ainda nova prorrogação. Desta forma, seria estranho entender que tais créditos fazem parte da estrutura constitucional do ICMS (crédito estrutural), uma vez que nunca foi declarada a inconstitucionalidade destes dispositivos que prorrogam a aplicação destes créditos, tendo em vista que estes são vistos pelos próprios Estados membros, como verdadeiros créditos de incentivo, criados pelo legislador complementar. Evidentemente que no futuro, a aplicação destes créditos financeiros na aquisição de material de uso e consumo deverá afetar as arrecadações estaduais, de modo, que haverá a necessidade de se discutir e debater com a União formas de compensação financeira que mantenham o equilíbrio federativo.

⁹⁹ Artigo 33 da Lei Complementar 87/1996:

“ Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1o de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)”

Ao classificar que o crédito do ICMS tem de ser “*real*”, o Professor Ricardo Lobo Torres¹⁰⁰ refere-se especificamente que a não-cumulatividade constitucional do ICMS implica que o adquirente tem direito ao crédito correspondente ao imposto devido ou “*cobrado*” na operação anterior (entendido como o imposto que efetivamente incidiu na operação anterior por uma obrigação tributária regularmente nascida, independente do pagamento ou não), conforme dispositivo constitucional do inciso I do § 2º do artigo 155 da CF/88. Por isto, que havendo isenção na operação anterior não há direito ao crédito na operação seguinte, via de regra, conforme o “*efeito recuperação*” no ICMS (alínea “a” do inciso II do § 2º do artigo 155 da CF/88¹⁰¹).

Por sua vez, ao mencionar que o crédito do ICMS tem de ser “*condicionado*”, Ricardo Lobo Torres¹⁰² descreve a regra de que o crédito fiscal está condicionado à ulterior saída tributada, de modo que só poderá haver o crédito do ICMS (e este ser mantido) se a operação seguinte for regularmente tributada.

Nesta seara surgem diversos exemplos de regras de estornos de créditos, como por exemplo, nas mercadorias que perecem no estabelecimento, ou no exemplo mais clássico, das mercadorias que sofrem posterior saída com a isenção do imposto (sem que haja expressamente a manutenção do crédito), ou mesmo o estorno de créditos de ativos imobilizados utilizados na fabricação e saída de mercadorias isentas do ICMS, conforme definido no próprio dispositivo constitucional da alínea “b” do inciso II do § 2º do artigo 155 da CF/88¹⁰³. Exceção feita constitucionalmente (alínea “a” do inciso X do § 2º do

¹⁰⁰ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p. 151-154.

¹⁰¹ CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

(...)”

¹⁰² Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 154-158.

¹⁰³ CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

artigo 155 da CF/88)¹⁰⁴ é a regra de manutenção dos créditos do ICMS nas exportações sejam das mercadorias, insumos ou dos ativos imobilizados, e que implica na consagração da regra internacional da tributação no Estado de destino. Todavia, devemos nos lembrar que enquanto no Brasil há a simples manutenção dos créditos nas exportações¹⁰⁵, no IVA europeu há algo mais efetivo, que é o direito ao reembolso imediato.

3.1.3 ICMS brasileiro: imposto com generalidade vertical: abrangendo ciclo da produção e da comercialização até entrega das mercadorias ao consumidor final.

Basicamente, como preleciona Alcides Jorge Costa “o imposto sobre valor acrescido admite ainda três tipos segundo sua maior ou menor generalidade no plano vertical: cobrança no ciclo de produção, no da produção e atacado, e no da produção, do atacado e do varejo”¹⁰⁶.

Como se sabe, o ICMS brasileiro em sua sistemática não-cumulativa (débito e crédito) abrange a produção (produtor, indústria), atacado e varejo. Ou seja, a tributação é ampla do ponto de vista da generalidade vertical percorrendo toda a cadeia produtiva e

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

(...)

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.”

¹⁰⁴ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

¹⁰⁵ “O regime de crédito fiscal condicionado à ulterior saída tributada apresenta semelhanças no direito brasileiro e no estrangeiro. Mas, nas exportações, existe um grande diferencial, que consiste na manutenção do sistema de compensação no Brasil, o que gera sensível prejuízo ao exportador nos casos de apuração de saldo credor, enquanto no IVA prevalece a prática do reembolso imediato, que melhor preserva os direitos do contribuinte.” (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p.158)

¹⁰⁶ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 25.

comercial das mercadorias. Pode-se dizer que o ICMS abrange todo ciclo da produção e da comercialização até chegar no momento da entrega das mercadorias ao consumidor final.

Esta ampla abrangência vertical fica evidenciada na própria noção de contribuinte do ICMS que é bastante ampla. Assim, o contribuinte do ICMS é: *“qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”* (caput do artigo 4º da Lei Complementar 87/1996). Desta forma, o ICMS abrange o produtor, o industrial, o comerciante, e todos aqueles que pratiquem operações com mercadorias, incidindo desde a produção da mercadoria até o momento em que a mercadoria é disponibilizada ao consumidor final.

3.1.4 ICMS brasileiro: imposto com generalidade no plano horizontal que não abrange os imóveis, nem os serviços, exceto os de transporte e de comunicação; e que adota o princípio do país do destino conforme a Constituição Federal de 1988.

Quanto à generalidade no plano horizontal sabemos que o ICMS é um imposto do tipo parcial, uma vez que, não engloba grande parte dos serviços (abrange apenas os serviços de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), uma vez que no Brasil os serviços ficaram afetos a outro tipo de imposto, cuja competência é municipal (ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza).

Também o ICMS não abrange os bens imóveis, haja vista que de acordo com o artigo 155, I e artigo 156, II da CF/88¹⁰⁷, estes são tributados pelos Estados e pelos Municípios por meio de dois outros impostos: o imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) – de competência estadual nas transmissões não onerosas de bens imóveis; e o imposto sobre transmissão "inter vivos", a

¹⁰⁷ CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;”

qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI) – de competência municipal nas transmissões onerosas de bens imóveis.

Nesta seara nos lembra o Professor Alcides Jorge Costa¹⁰⁸ que teoricamente o imposto sobre o valor acrescido abrangeria bens (coisas móveis corpóreas) e serviços, sendo que “*os imóveis não seriam objeto apropriado para a incidência, pois não são consumidos*”, mas que, todavia, excepcionalmente, é possível que um determinado imposto sobre o valor acrescido atinja também a tributação dos imóveis. Uma das justificativas para esta eventual opção legislativa (da incidência do imposto sobre valor acrescido sobre os imóveis) seria, por exemplo, permitir que uma empresa adquirente de uma construção industrial possa se creditar do imposto sobre o valor da construção, evitando-se assim que este imposto onere o preço dos produtos que a empresa fabrica. Todavia, esta certamente não foi a opção legislativa adotada pelo legislador constitucional brasileiro, que excluiu do campo de tributação do nosso ICMS (brasileiro) os bens imóveis. Isto gerará um reflexo, que voltaremos a comentar capítulo seis, já que no ICMS não é possível o creditamento de um bem imóvel industrial, por exemplo (um galpão ou imóvel industrial não é apto a gerar crédito de ICMS, embora contabilmente seja um ativo imobiliizado).

A generalidade no plano horizontal do ICMS abrange basicamente as operações relativas à circulação de mercadorias, bem como as entradas de bens ou mercadorias importados do exterior; as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e as prestações de serviços de comunicação.

Dessa forma, no que diz respeito ao nosso ICMS brasileiro o legislador optou por não tributar as prestações de serviço, em sua ampla gama (com exceção do serviço de transportes interestadual e intermunicipal, e de comunicação), pelo imposto sobre valor agregado (ICMS), segregando a tributação das mercadorias da tributação dos demais serviços, sendo as mercadorias tributadas pelo ICMS de competência estadual e os serviços tributados pelo ISS de competência municipal.

Esta generalidade restrita no plano horizontal do ICMS pode ser inferida pela sua denominação na própria CF/88 (no inciso II do artigo 155¹⁰⁹). Também é de suma

¹⁰⁸ COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na lei complementar. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 31.

¹⁰⁹ CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

*I - **transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos**; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*
(...)

importância, pois aqui já se pode traçar ao menos os parâmetros gerais de seu fato gerador. Assim, já se destacam ao menos quatro grandes grupos de tributação:

i) operações relativas à circulação de mercadorias: materialidade mais conhecida do imposto, atinente a todas as operações que importem na circulação de mercadorias. Adicionalmente, a constituição neste artigo (§ 3º do artigo 155)¹¹⁰ considera a energia elétrica e os derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, como sendo mercadorias tributadas pelo ICMS. Por sua vez, também este campo material é ampliado nas situações em haja fornecimento de mercadorias juntamente com serviços não compreendidos na competência material dos municípios (alínea “b” do inciso IX do § 2.º do artigo 155)¹¹¹;

ii) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal: o legislador constitucional incluiu aqui os serviços de transporte, sem fazer distinção entre a circulação de pessoas e bens, e incluiu especificadamente o transporte entre municípios do mesmo Estado e o transporte efetuado de um Estado para outro, abrangendo todos os modais de transporte (que pode ser: rodoviário, ferroviário; aquaviário; fluvial e quaisquer outros possíveis ou que possam ser criados), pelo que se pode inferir do inciso II do artigo 2º da Lei Complementar 87/1996¹¹²;

iii) prestações de serviços de comunicação: criou aqui dentro da materialidade do ICMS, a tributação das prestações de serviço de comunicação (apenas quando for onerosa), que nos termos do inciso III do artigo 2º da Lei Complementar 87/1996, abrange todas prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

¹¹⁰ CF/88: “Artigo 155 (...)

§ 3º *À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)”*

¹¹¹ CF/88: “Artigo 155 (...)

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

(...)

IX - incidirá também:

(...)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

¹¹² Lei Complementar 87/1996 : “Art. 2º *O imposto incide sobre:*

(...)

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

iv) entrada de bem ou mercadoria importados do exterior: seguindo a mesma tendência dos impostos aduaneiros, atribuiu como materialidade a entrada de bem ou mercadoria oriundos do exterior. Isto porque como sabemos o Brasil adota internacionalmente o princípio da tributação no país de destino. Ou seja, a CF/88 (inciso IX do § 2º do artigo 155)¹¹³ determina neste caso que os produtos importados sejam tributados ao adentrarem no Brasil, isto independentemente de quem seja o importador, não importando ser este um contribuinte que irá industrializar ou comercializar este produto, ou que seja um consumidor final (pessoa física) ou pessoa jurídica não-contribuinte. Para guardar coerência com o princípio da tributação no país de destino¹¹⁴, a CF/88 (em sua alínea “a” do inciso X do § 2º do artigo 155)¹¹⁵ determina a imunidade do ICMS nas exportações dos produtos que saem do Brasil, garantindo inclusive a manutenção dos créditos anteriores, para que haja em tese a completa desoneração dos produtos exportados, que só serão tributados no país que os importou. Em regra, este é o princípio do destino adotado pelo Brasil e pela Comunidade Européia com o IVA, tendo como objetivo a saída desonerada dos produtos do país de origem (exportador) para

¹¹³ CF/88: “Artigo 155 (...)”

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

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)”

¹¹⁴ “O princípio do país de destino, que os alemães chamam de *Bestimmungslandprinzip*, está em íntima correlação com o princípio da territorialidade com o qual deve se harmonizar ao fito de evitar a dupla imposição sobre o comércio internacional. Significa, sob a inspiração da idéia de justiça e do princípio da capacidade contributiva, que a tributação deve ser deixada para o país onde serão consumidos os bens. O princípio do país de destino opera através dos seguintes mecanismos: na vertente da exportação, pela isenção do imposto com a anulação de todas as incidências internas anteriores ou pela cobrança do tributo com a restituição das importâncias pagas em todas as etapas do processo de circulação; na vertente da importação, pela incidência do imposto compensatório, capaz de igualar o preço da mercadoria estrangeira ao da nacional, seguido da cobrança do imposto não-discriminatório até o consumo do bem” (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p.161)

¹¹⁵ CF/88: “Artigo 155 (...)”

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

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

somente serem tributados no país de destino (importador), conforme bem assinala a Professora Misabel Derzi¹¹⁶.

Portanto, o ICMS no que tange o comércio internacional adota o princípio do país do destino¹¹⁷ conforme a Constituição Federal de 1988. Por isto, em suas exportações, via de regra, não há a incidência do imposto, e mais do que isto, o legislador constitucional e complementar em diversos dispositivos¹¹⁸ além de garantir a imunidade nas exportações, adequadamente garantiu a manutenção dos créditos dos impostos incidentes nas operações anteriores (antes da exportação), de forma a efetivamente desonerar os produtos de

¹¹⁶ “O princípio do destino é a regra universal, adotada pelos países da Comunidade Européia no imposto sobre o valor agregado, porque aquela comunidade não completou ainda sua integração. E também adotada pelos nações exportadoras de modo geral. O Brasil também aderiu à regra, por meio da Lei Complementar n. 87/96, que determinou a exoneração total das exportações (inclusive dos produtos primários e semi-elaborados) e a tributação das importações. Por esse princípio, as mercadorias e serviços saem livres de tributos do Estado de origem, e somente se sujeitam ao imposto no Estado de destino (ou importador). Para isso, o Estado de origem devolve o tributo pago nas operações anteriores (manutenção de créditos) quer nas etapas de comercialização quer naquelas de industrialização, de tal forma que os bens se submetem aos tributos no Estado de destino, livres de impostos, em absoluta igualdade de condições com os bens nele produzidos. Portanto, independentemente de sua origem, os bens e serviços deverão ser isonomicamente tratados, podendo os Estados estabelecer com maior liberdade e flexibilidade suas alíquotas internas” (Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu, in *Temas de Direito Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, 1998, p. 122)

¹¹⁷ “Em sentido geral, o IPI e o ICMS são informados pelo princípio do destino para fins de comércio exterior. (...). Como sabido, a aplicação do princípio do destino, em oposição ao princípio da origem, busca desonerar as exportações da carga de tributos indiretos, tal como admitido pelas normas do GATT”. (Cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo, Rumo: 1995. p. 54)

¹¹⁸ Lei Complementar 87/1996:

“Art. 3º O imposto não incide sobre: (...)”

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços:”

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.”

“Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

(...)

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)”

exportação¹¹⁹ procurando preservar a neutralidade do imposto e garantir a competitividade dos produtos brasileiros no exterior. Para suavizar esta possibilidade de acumulação de créditos também historicamente a legislação foi evoluindo para não abarcar somente as exportações diretas, mas também algumas situações de exportações indiretas, como é o caso das saídas com fins específicos de exportação¹²⁰ para empresas exportadoras. Todavia, sabemos que na prática a manutenção dos créditos na exportação nem sempre garante a efetiva desoneração para as empresas exportadoras, especialmente para aquelas que apresentam crédito acumulado do imposto, devendo neste caso os Estados fornecerem outros meios de efetivação destes créditos, e até mesmo se necessário, deve haver a restituição integral do tributo pago sobre o bem exportado¹²¹, para que os produtores nacionais não fiquem em desvantagem no mercado internacional.

3.1.5 ICMS brasileiro: adota regras ou mecanismos de regularização (regra de reversão, a regra “pro rata”, e regra do teto) e não tributa o “auto-consumo” interno e externo.

É importante mencionar que quanto às deduções, independentemente destas se darem pelo critério do crédito físico ou financeiro, algumas regras ou mecanismos de

¹¹⁹ “A doutrina mundial ensina que duas são as modalidades de possível adoção, em se tratando do IVA: o princípio do destino e o princípio da origem. De fácil entendimento, o princípio do destino se traduz pela tributação das importações e não tributação das exportações; o princípio da origem, ao contrário, tributa as exportações e não as operações de importação. Como a exportação de tributos normalmente não deveria constar da pauta de exportações dos países (na medida em que o aumento no preço do produto devido à carga fiscal retira competitividade no comércio internacional), o princípio do destino é normalmente o adotado na prática do comércio internacional. De se sublinhar, como antes registrado, que em face da possível neutralidade do IVA, e da viabilidade de ser identificado o montante cobrado ou incidente nas operações anteriores à exportação, o GATT admite o reembolso do tributo na saída de mercadorias para o exterior.” (Cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo, Rumo: 1995. p. 68)

¹²⁰ Lei Complementar 87/1996: “Art. 3º O imposto não incide sobre: (...) II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; (...)

Parágrafo único. **Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:**

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.”

¹²¹ Neste sentido nos aponta o Professor Heleno Taveira Tôres numa leitura de John Due: “como bem observa John Due, numa síntese do seu pensamento sobre o tema em apreço, no tradicional esforço dos países em busca do seu desenvolvimento industrial, a restituição integral do tributo pago sobre bens destinados a exportações deveria ser instituída, sem que isso se confunda com qualquer espécie de incentivo fiscal protecionista ou similar. E sempre que ‘o preço de exportação inclua um certo elemento fiscal, prejudicando os exportadores’, caberá ao Estado tomar medidas urgentes para superar as inevitáveis distorções comerciais, pois ‘caso as exportações não sejam isentas, a posição dos produtores nacionais no mercado intera nacional será desfavorecida em relação à das firmas de países que não impõem tributos equivalentes’”. (TÔRRES, Heleno Taveira. O IVA na Experiência Estrangeira e a Tributação das Exportações no Direito Brasileiro, in *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, n. 16, jul./ago. 2005, p. 49).

regularização que podem impedir ou implicar no estorno do crédito em alguns casos, que podem ser regras de regularização de três espécies: a regra de reversão ou mecanismo de regularizações; a regra do “pro rata”; e a regra do teto (em francês: “*regle du butoir*”).

A primeira regra chamada “*regra de reversão*” consiste em adotar o pressuposto de que o crédito do imposto (ou da base, a depender do método) só é possível quando o contribuinte tenha na operação seguinte, uma operação tributada.

O ICMS brasileiro optou pela adoção da “*regra de reversão*” em nível constitucional, de modo que qualquer isenção no meio da cadeia de produção e comercialização de um produto implica na necessidade de reversão dos créditos pelo contribuinte que pratica a operação com isenção. Mas o nosso legislador constitucional (alínea ‘b’ do inciso II do § 2º do artigo 155)¹²² e complementar (§ 1º do artigo 20 da Lei Complementar 87/1996)¹²³ ressaltou a hipótese da isenção se dar com a chamada manutenção do crédito, sendo certo também, que as operações com imunidade não são albergadas pela “*regra de reversão*”, sendo garantida ao contribuinte a manutenção destes créditos.

Por sua vez, a chamada regra do “*pro rata*” estabelece a impossibilidade de em determinado imposto sobre valor agregado de ser mantido o crédito de bens instrumentais e ativo imobilizado que contribuem na produção de mercadorias e serviços isentos ou não tributados pelo imposto.

¹²² CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - 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;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

(...)

¹²³ Lei Complementar 87/1996:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.”

Nosso ICMS também adota a regra do “*pro rata*” (incisos II e III do § 5º do artigo 20 da Lei Complementar 87/1996)¹²⁴, sendo que os créditos do ativo “permanente” (bens instrumentais do ativo imobilizado, tais como: máquinas, equipamentos) só podem ser tomados e admitidos sobre a parcela de operações e prestações tributadas sobre o total de operações e prestações do período de apuração (períodos estes, que no ICMS brasileiro são mensais).

Pela redação original da Lei Complementar 87/1996 os créditos do ativo “permanente”¹²⁵ eram apropriados no período de sua aquisição, mas estornados durante o período de cinco anos (sessenta meses), quando tais bens do ativo permanente eram utilizados para produção de mercadorias cuja saída resultava de operações isentas ou não tributadas ou para prestação de serviços isentos ou não tributados.

Mas atualmente a legislação do ICMS por meio da legislação complementar (atualizada pela Lei Complementar 102/2000) prevê o creditamento do ativo permanente em quarenta e oito (48) períodos mensais, que corresponderia a um período de depreciação/amortização definidos pelo legislador tributário, independente do real tempo de vida do ativo fixo adquirido. Dessa forma, o crédito do imposto vai sendo lançado parceladamente em parcelas de 1/48 avos, observando-se a relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações

¹²⁴ Lei Complementar 87/1996:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 5o Para efeito do disposto no caput deste artigo, **relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:** (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

II – em cada período de apuração do imposto, **não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;** (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) **da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;** (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, *pro rata die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

(...)

¹²⁵ Denominação contábil hoje inexistente.

do período. Assim, atualmente não é mais necessário que sejam feitos estornos posteriores, o que ocorria antes da alteração promovida pela Lei Complementar 102/2000.

Por fim, a chamada regra do teto (em francês: “*regle du butoir*”), é aquela pela qual originalmente, não se admite a manutenção de créditos excedentes maiores que os débitos para determinada mercadoria. Como já nos advertiu o Professor Alcides Jorge Costa¹²⁶, a chamada regra do teto possui diversos inconvenientes tais como mitigar a não-cumulatividade e afetar o princípio da igualdade tributária.

Ao analisarmos a Constituição e Lei Complementar, veremos que a chamada regra do teto, ao menos expressamente, não está prevista no nosso ICMS (brasileiro), e dela não encontramos sinais na Lei Complementar 87/1996. Todavia, por interpretação, pontualmente, tal regra do teto (em francês: “*regle du butoir*”) foi infelizmente ressuscitada pelo próprio STF para pelo menos um caso prático: nas situações em que há redução de base de cálculo, e que alguns Estados¹²⁷ exigem o estorno de crédito na mesma proporção, sob o fundamento de que a redução de base de cálculo de equivaleria a chamada “*isenção parcial*”.

Dessa forma, após o julgamento da RE 174478¹²⁸ abriu-se caminho para se ressuscitar no ICMS brasileiro a regra do teto, ao menos nas situações em que há a chamada “*redução da base de cálculo*”.

Particularmente nosso entendimento do ponto de vista doutrinário não se pode sustentar a existência da chamada “*isenção parcial*” nos casos de redução de base de

¹²⁶ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 30.

¹²⁷ Por exemplo, o Estado de São Paulo, com base na jurisprudência do STF de 2005 - RE 174478, para harmonizar a legislação paulista ao entendimento do Supremo Tribunal Federal de que a redução de base de cálculo equivale à isenção, passou novamente a exigir o estorno proporcional (regra do teto) diretamente no RICMS/2000:

“REGULAMENTO DO ICMS – SP/2000

(...)

Artigo 60 - A isenção ou a não-incidência, salvo determinação em contrário (Lei 6.374/89, art. 37):

I - não implicará crédito para compensação com o valor devido nas operações ou prestações seguintes;

II - acarretará a anulação do crédito relativo às operações ou prestações anteriores.

Parágrafo único - O disposto no caput também se aplica no caso de operação ou prestação sujeita a redução de base de cálculo, proporcionalmente à parcela correspondente à redução. (Acréscitado o parágrafo pelo Decreto 50.436 de 28-12-2005; DOE 29-12-2005; efeitos a partir de 1º-04-2006)”.
¹²⁸ “EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra “b”, da CF. Alegação de mudança da orientação da Corte sobre os institutos da redução da base de cálculo e da isenção parcial. Distinção irrelevante segundo a nova postura jurisprudencial. Acórdão carente de vício lógico. Embargos de declaração rejeitados. O Supremo Tribunal Federal entrou a aproximar as figuras da redução da base de cálculo do ICMS e da isenção parcial, a ponto de as equiparar, na interpretação do art. 155, § 2º, II, “b”, da Constituição da República.” (RE 174478 ED / SP, DJ 30/09/2005)

cálculo do ICMS. O que ocorre na prática é que, em geral, as legislações estaduais reduzem a base de cálculo de uma determinada operação de modo que a carga tributária da operação seja X% (percentual menor que a maioria das operações internas, e eventualmente menor que as alíquotas interestaduais). Ou seja, é uma forma disfarçada de se alterar a alíquota do ICMS sem a observação do princípio da legalidade, e eventualmente, como forma de burlar a exigência de Convênio entre todos os Estados (Lei Complementar nº 24/1975) para concessão de benefícios fiscais.

De qualquer forma, o próprio STF, no meu entender de forma equivocada, tem adotado o posicionamento de que o contribuinte que vende uma mercadoria albergada com redução de base de cálculo deve fazer um estorno parcial de suas aquisições em analogia ao tratamento das isenções de ICMS na CF/88.

Todavia, é claro, e natural que os Fiscos Estaduais tenham pego “*gosto e apreço*” por esta tese, reeditando suas normas de modo a estabelecer (ou reestabelecer) a regra do teto para estes casos, em que há redução de base de cálculo, uma vez que tais estornos acabam por aumentar um pouco a arrecadação do ICMS para estes produtos. Todavia, há uma clara mitigação do princípio da não-cumulatividade, uma vez que parte dos créditos das compras de mercadorias ou insumos tem que ser estornados na proporção deste benefício (redução de base de cálculo), o que gera um ônus tributário adicional ao consumidor (a carga tributária total é maior que a alíquota aplicada à base de cálculo da última operação).

Outra questão a ser mencionada no imposto sobre o valor acrescentado diz respeito ao tratamento tributário dado ao chamado “*auto-consumo*”, que como nos lembrou o Professor Alcides Jorge Costa¹²⁹, pode ser subdividido em auto-consumo interno (a empresa emprega em seu processo produtivo insumos e mercadorias que a mesma produz ou fabrica) e o auto-consumo externo (o consumo pelo empresário das mercadorias produzidas pela empresa).

Com relação ao ICMS brasileiro, tanto o chamado “*auto-consumo*” interno como externo não são tributados em relação às mercadorias produzidas no mesmo estabelecimento, e apenas na hipótese de haver transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular¹³⁰ ocorrerá a tributação normalmente. Assim, por

¹²⁹ COSTA, Alcides Jorge. Op. cit., p. 31.

¹³⁰ Lei Complementar 87/1996:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, **ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;**”

exemplo, se um determinado insumo X é produzido no estabelecimento A da empresa, e posteriormente, transferido para ser utilizado no estabelecimento B da mesma empresa haverá normalmente a tributação. No caso do insumo X ser produzido e depois utilizado para a produção da mercadoria Y no mesmo estabelecimento, haverá tão somente a tributação quando da saída da mercadoria final (a não tributação do auto-consumo interno equivale à postergação do pagamento do imposto).

Por sua vez, quanto ao auto-consumo externo, a legislação tributária do ICMS determina tão somente o estorno¹³¹ dos créditos relativos à aquisição daquela mercadoria ou de seus insumos, mas não determina propriamente a sua tributação (equivale economicamente a uma isenção do valor acrescido no estabelecimento, uma vez que somente o imposto incidente na entrada é estornado). Assim, quando, por exemplo, um supermercado promove uma festa para os funcionários da empresa e consome as próprias mercadorias (dá outra finalidade que não sua comercialização), não há a tributação pelo valor das saídas destas mercadorias, mas tão somente é exigido pela legislação o estorno dos créditos do imposto relativos a estas aquisições.

3.2 Substituição Tributária no ICMS: noções gerais e finalidades deste tipo de tributação monofásica.¹³²

Os contornos de sua sistemática de tributação foram legislados nacionalmente pela Lei Complementar 87/1996 (conhecida por “*Lei Kandir*”), que além de prever os regramentos gerais para o regime normal de apuração, previu excepcionalmente a possibilidade da adoção do regime de substituição tributária.

Assim, existe a possibilidade nos impostos sobre o valor acrescido da cobrança se dar apenas na fase do ciclo de produção¹³³. Como se sabe, o ICMS em sua sistemática não-cumulativa (débito e crédito) abrange a produção (indústria), atacado e varejo. Já a

¹³¹ Lei Complementar 87/1996:

“Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

III - vier a ser **utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento**”

¹³² Aqui apresentamos basicamente um pequeno resumo de cinco páginas sobre a substituição tributária no ICMS, que já é suficiente para o embasamento teórico deste presente trabalho. Para maior detalhamento do que já escrevemos sobre o tema (Ver BIAVA JÚNIOR, Roberto. *Substituição Tributária e Antecipação no ICMS*. 2013. 513 f. Dissertação [Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário] - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013).

¹³³ De acordo com o Professor Alcides Jorge Costa: “o imposto sobre valor acrescido admite ainda três tipos segundo sua maior ou menor generalidade no plano vertical: cobrança no ciclo de produção, no da produção e atacado, e no da produção, do atacado e do varejo”. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 25).

substituição tributária pretende ser uma tributação na verdade monofásica, e que abrange a produção (indústria), mas que considera para fins de base de cálculo os valores agregados pelo atacado e pelo varejo. Na sistemática da substituição tributária o imposto é todo recolhido na indústria ou no importador, considerando-se como base de cálculo o preço previsto de venda previsto ao consumidor final, não implicando em créditos para o adquirente das mercadorias.

A substituição tributária¹³⁴ das operações subseqüentes¹³⁵ (também denominada substituição tributária “*para frente*”) é um regime de apuração do ICMS, pelo qual a responsabilidade pelo imposto devido em relação às operações, é atribuída originalmente a outro contribuinte¹³⁶, antes da ocorrência dos fatos geradores futuros.¹³⁷

Esta modalidade amplamente utilizada da substituição tributária no ICMS, que ocorre em relação às operações subseqüentes, é caracterizada pela atribuição a determinados contribuintes, chamados de contribuintes substitutos (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização¹³⁸: o fabricante ou importador) da responsabilidade

¹³⁴ Lembramos que a substituição tributária no ICMS contempla ao menos duas modalidades:

a) a chamada substituição tributária das operações antecedentes, ou “para trás” (também conhecida por “diferimento”), na qual os Estados postergam o lançamento e pagamento do imposto (ICMS) para um momento futuro, transferindo também a responsabilidade pelo pagamento aos contribuintes destinatários. O diferimento é muito utilizado em relação a operações internas (dentro dos Estados) com produtos agropecuários, onde em geral, o produtor não precisa pagar o imposto na sua primeira saída, transferindo o ônus do ICMS ao adquirente de dentro do Estado, que irá comercializar estas mercadorias ou até mesmo utilizá-las como insumos na industrialização de novos produtos;

b) a chamada substituição tributária das operações subseqüentes, ou “para frente”, objeto deste item.

¹³⁵ De acordo com o Professor Hugo de Brito Machado: “*Na denominada substituição tributária para frente tem-se a atribuição de responsabilidade ao industrial, ou distribuidor, pelo pagamento do ICMS cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, porque consiste em uma operação subseqüente*”. (MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. A Substituição Tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº67, abril/2001, p. 64).

¹³⁶ De acordo com definição teórica do Professor Heleno Taveira Torres “*Substituição tributária é o mecanismo de arrecadação que, inserindo um terceiro sujeito na relação jurídica entre fisco e contribuinte, atribui àquele obrigação própria para antecipar o pagamento dos valores devidos por este, com ulterior ressarcimento decorrente do regime plurifásico, extinguindo-se a obrigação tributária apenas com a ocorrência do fato gerador previsto para o contribuinte*.” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Substituição Tributária - Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (materiais e processuais)*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº70, julho/2001, p. 96).

¹³⁷ Exemplificando, José Roberto Rosa explica que: “*a substituição tributária das operações subseqüente, também chamada de substituição para frente, ocorre quando, por exemplo, uma fábrica de cigarros, ao vender para o comerciante, debita o imposto normal sobre sua operação, mas também já calcula o imposto do comerciante, referente à operação subseqüente, cobra na nota fiscal, apura e declara separadamente o valor do imposto retido e recolhe ao Estado, como substituto*”. (ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*. 2ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2009, p. 53-54).

¹³⁸ De acordo com o Professor Humberto Ávila: “*Na substituição tributária para frente, o fato gerador, que numa operação normal (sem substituição) ocorreria somente no momento da saída da mercadoria do estabelecimento nas operações subseqüentes, passa a ocorrer no início do ciclo econômico*”. (ÁVILA, Humberto. ICMS: substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. nº .124. p. 94).

pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subseqüentes com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor final.

A sistemática da Substituição Tributária tem previsão constitucional, conforme o parágrafo 7º do artigo 150 da CF/88:

“Art. 150

(...)

*§ 7.º **A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente**, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”*

Por sua vez, segundo a alínea “b” do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal cabe à lei complementar dispor sobre a substituição tributária do ICMS. A Lei Complementar que rege as disposições gerais do ICMS e dispõe sobre as regras gerais da substituição tributária aplicável a todos os Estados é a Lei Complementar 87/1996, conhecida por “Lei Kandir”.

Por sua vez, o caput do artigo 6º da Lei Complementar 87/1996 prevê que:

*“Art. 6º - **Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.** (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)”*

Os critérios de fixação da base de cálculo da substituição tributária têm por objetivo prever o preço final da mercadoria ao consumidor final. Para tanto são utilizadas algumas regras de fixação de base de cálculo que variam de produto a produto, e cujas regras gerais estão determinadas no artigo 8º da Lei Complementar 87/1996.

Na prática a indústria ou importador recolhe o imposto devido pelo produto, calculado sobre o preço final estimado, que chegará ao consumidor final, após todo o percurso da cadeia comercial. Assim, ocorre uma antecipação do imposto, cobrado antes da ocorrência dos fatos geradores futuros (circulação das mercadorias nas etapas seguintes).

Demonstra-se um exemplo muito sucinto abaixo, supondo a venda da indústria para o atacadista, com base de cálculo (preço de venda previsto do varejista ao consumidor final) de R\$ 2.000,00, e valor de operação de R\$ 1.000,00 (na venda da indústria), conforme a figura ilustrativa abaixo:

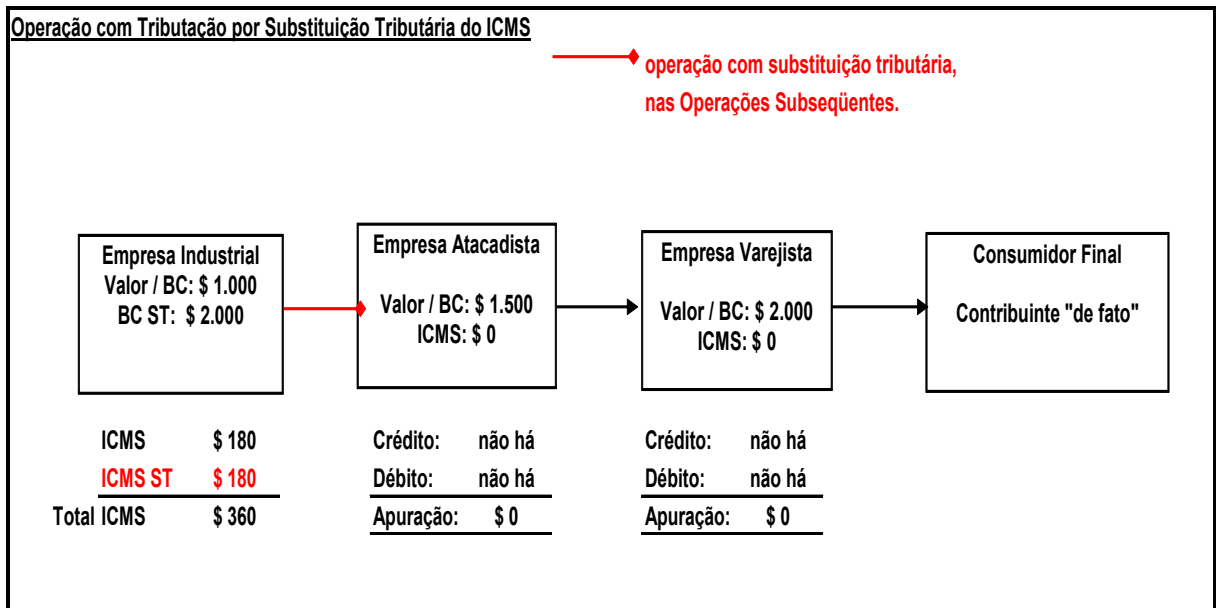


Figura 3.1: Substituição Tributária – venda da indústria para o atacadista, com base de cálculo ST (Preço de venda previsto ao consumidor final de R\$ 2.000,00), e valor de operação de R\$ 1.000,00.

Desta forma, todas as etapas posteriores na cadeia comercial deste produto, serão realizadas pelos contribuintes substituídos (em geral, por comerciantes atacadistas e varejistas), que não terão mais que recolher nenhum imposto, uma vez que já foi recolhido na origem.

Por fim, quanto às finalidades da tributação monofásica do ICMS, como bem ressalta Hamilton Dias de Souza¹³⁹, a substituição tributária tem por finalidade trazer maior segurança e desempenho à arrecadação por parte do Fisco, bem como, tem por finalidade evitar a sonegação do imposto, cumprindo o ideal de generalidade da tributação.

Se por um lado o surgimento do instituto da substituição tributária no ICMS é oriundo da busca pela garantia e re-estabelecimento do princípio de direito econômico da livre concorrência, em determinados mercados contaminados por práticas sonegatórias, por outro, tal sistemática de tributação enfrenta também sérias críticas, especialmente em relação aos princípios da igualdade¹⁴⁰ e da capacidade contributiva.

¹³⁹ “Além da finalidade arrecadatória referida, a substituição permite seja alcançada maior justiça fiscal pela distribuição equitativa da carga tributária que o sistema propicia, ao evitar a sonegação. Dito de outra forma, cumpre-se melhor o ideal da generalidade da tributação.” (SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 17)

¹⁴⁰ Tal confronto entre os Princípios da Livre Concorrência e da Igualdade é bem assinalado pelo Professor Roberto Ferraz:

“Pode-se portanto identificar na substituição tributária a imperfeição de suas disposições pois estas consagram a injustiça da imperfeita exigência do tributo, principalmente no tocante à igualdade, isto é, nesse caso, à proporcionalidade da cobrança que, por força da adoção de um preço estimado único, terminará por exigir percentualmente mais de uns do que de outros.

No que tange aos princípios da igualdade¹⁴¹ e da capacidade contributiva¹⁴² o Professor Alcides Jorge Costa enxergava que naturalmente a substituição tributária atentaria a estes princípios, por conta, da fixação de margens de lucros e de preços determinados dentro de uma economia de mercado (onde há naturalmente grande variação de preços), ocasionando uma tributação real maior ou menor que a alíquota nominal (a depender do efetivo preço de varejo), o que ocasionaria um tratamento desigual entre contribuintes na mesma situação.

Este entendimento é endossado pelo Professor Luís Eduardo Schoueri¹⁴³ para quem embora a substituição tributária se justifique do ponto de vista da fiscalização (menor número de contribuintes a serem fiscalizados – indústrias produtoras) de outro lado, a mesma se afasta da manifestação efetiva da capacidade contributiva só aferível no momento do consumo. Neste sentido também aponta o Professor Humberto Ávila¹⁴⁴,

*No entanto, ao lado dessa imperfeição identifica-se a virtude de liquidar com as possibilidades de sonegação que estragavam a livre concorrência antes de sua adoção”. (FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 369)*

¹⁴¹ *“Acréscce que a fixação de margens de lucro numa economia de mercado leva a situações profundamente injustas e, por isso, atentatórias à igualdade tributária. De fato, o Brasil deixou de ter preços permanentemente engessados e regulados. O que hoje prevalece é o mercado e há variação de preços. Mesmo os combustíveis e lubrificantes têm preços diversos no varejo e para comprovar esta afirmação basta atentar para o desconto variado que os postos de gasolina oferecem a seus clientes. Pois bem: se a fixação arbitrária da base de cálculo (através da fixação arbitrária da margem de lucro) conduz a uma base de cálculo superior ao preço de varejo, a alíquota real do imposto será maior que a nominal. Se a base de cálculo resultar inferior ao preço de varejo, a alíquota real será menor que a nominal. Em conclusão, tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em posição equivalente, com clara ofensa ao artigo 150, II, da Constituição.” (COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 2, novembro/1995, p.87).*

¹⁴² *“Ao que me parece, o parágrafo 7º aqui questionado choca-se com o princípio da capacidade contributiva, com o princípio da igualdade e ainda com o princípio da legalidade. Não se tributa capacidade contributiva futura, não se cria desigualdade tributária como acontece no campo do ICMS, segundo já foi demonstrado. (...) Qual a lei a aplicar, no caso de pagamento de imposto por fato futuro e incerto: a vigente ao tempo do pagamento ou a vigente ao tempo em que ocorra o fato gerador? Se o imposto for extinto, devolve-se o que foi pago? Se for reduzido devolve-se o que foi pago a mais ou, se for aumentado, cobra-se a diferença?” (COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 2, novembro/1995, p.92).*

¹⁴³ *“Por outro lado, concentrando-se a tributação monofásica na produção, tem-se uma antecipação do tributo a ser repassado, ainda em termos ideais ao consumidor. Embora sua introdução se justifique para atender aos reclamos da fiscalização, dentro do pressuposto de que há menos produtores que consumidores, a distância entre o momento da tributação e o momento do consumo leva também a um afastamento entre a manifestação efetiva da capacidade contributiva e sua avaliação econômica, passando, pois, o imposto concebido para alcançar a capacidade contributiva efetiva a servir como instrumento de captação daquela capacidade potencial.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 364.)*

¹⁴⁴ *“As normas que permitem a substituição tributária fazem parte daquelas normas que têm finalidade simplificadora (Vereinfachungszwecknormen). Como a fiscalização de cada operação individual seria impossível ou extremamente custosa, a CF/88 autoriza o legislador a lançar mão de uma padronização (Pauschalierung), assim entendida aquela tributação que desconsidera parcialmente os dados reais do caso e dimensiona os elementos da obrigação tributária com base em valores estimados por critérios de*

entendendo que as normas de substituição tributária têm finalidade simplificadora com ganho de praticabilidade ao Fisco (fiscalização mais econômica e ágil), já que é muito custosa a fiscalização de cada operação no consumo, mas de outro lado, há uma certa perda da justiça individual (as operações são presumidas não sendo a obrigação tributária mensurada pelas operações reais).

Apesar das críticas, a sistemática de tributação da substituição tributária é reconhecida constitucionalmente e atualmente é amplamente utilizada para fins de arrecadação do ICMS, especialmente em relação a setores e produtos, em que há um menor controle do fisco sobre uma gama imensa de varejistas (como é o caso das bebidas alcóolicas, cigarro, sorvetes e diversos produtos).

Nossa ideia nestas poucas cinco páginas sobre substituição tributária era de apenas pontuar os aspectos bem gerais, de uma sistemática de tributação extremamente utilizada no âmbito do ICMS. Para fins do presente trabalho, esta noção básica já é suficiente do ponto de vista de assentamento teórico.

3.3 Contabilização do ICMS - Substituição Tributária versus ICMS na Sistemática RPA – Normal.

Ademais cabe mencionar como a sistemática de tributação da substituição tributária do ICMS afetaria as demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado, Demonstração de Valor Adicionado), fazendo-se um comparativo da contabilização normal do ICMS (regime RPA de débito e crédito) com a contabilização do ICMS na sistemática da substituição tributária.

Sabe-se que na contabilidade tributária tradicional do ICMS (em sua forma de apuração normal -RPA), são gerados créditos ao adquirente (princípio da não-cumulatividade).

Desta forma, numa venda da indústria ao comércio de um produto no valor de R\$1.000,00 (que posteriormente será revendido por R\$1.500,00) e alíquota de ICMS de 18%, a contabilidade do adquirente, deverá registrar em estoques o valor de R\$ 820,00 e

verossimilhança (...). A operação com substituição proporciona, de um lado, um ganho em praticabilidade, na medida em que torna mais econômica e ágil a fiscalização; de outro, porém, provoca uma perda em justiça individual, já que a obrigação tributária não mais é dimensionada pela operação real, mas pela operação presumida, podendo, com isso, dar ensejo, em alguns casos, a uma discrepância entre o presumido e o efetivamente ocorrido.” (ÁVILA, Humberto. ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº .124, janeiro/2006, p. 97.).

reconhecer um crédito de ICMS de R\$180,00, conforme figura e quadro exemplificativos abaixo:

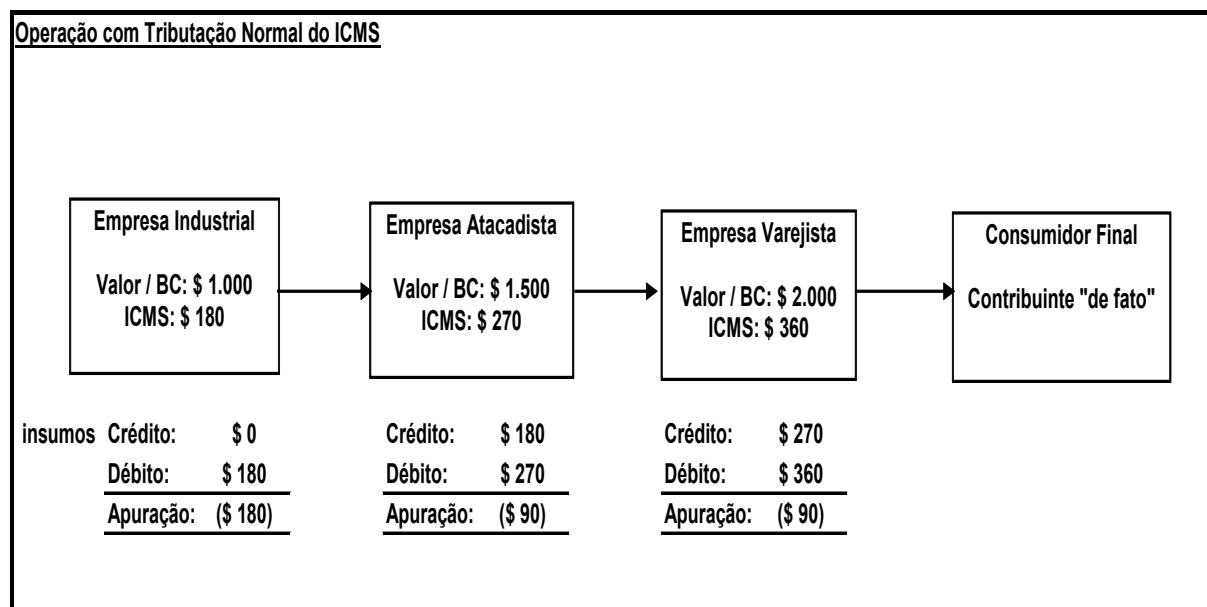


Figura 3.2: Operação Normal do ICMS: débitos e créditos.

Quadro 3.1 – Quadro da Contabilização do ICMS Normal¹⁴⁵ – RPA: Venda da Indústria ao Atacadista.

- a) **Indústria:** (i) registra o valor total da NF de venda (Debita Caixa/Bancos de R\$ 1.000 e Credita Receita de Venda de \$ 1.000); ii) registro de despesa de ICMS (Debita Despesa ICMS Próprio de R\$ 180 e Credita ICMS a Pagar);
- b) **Comerciante:** na aquisição: (i) registra aquisição da mercadoria como Estoque de \$ 820 e Crédito de ICMS de \$180 (Debita Estoque de \$820, Debita ICMS a Compensar de \$180 e Credita Caixa/Bancos de \$1.000); na venda a posterior: registra venda de \$ 1.500 (Debita Caixa/Bancos e Credita Receita de Vendas); (ii) registro de Despesa de ICMS (Debita Despesa ICMS Próprio de R\$270 e Credita ICMS a Pagar de R\$270); (iii) Baixa Estoque (Debita CMV e Credita Estoque em \$ 820); (iv) Compensa o ICMS a pagar com o crédito de ICMS (Credita ICMS a Compensar de \$180 e Debita ICMS a pagar de \$180, restando saldo de \$90 a recolher).

¹⁴⁵ Com base nos manuais de contabilidade tributária em: IUDÍCIBUS, Sérgio, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto e SANTOS, Ariovaldo. *Manual de Contabilidade Societária*. FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. São Paulo: Atlas, 2010, p. 490-493; PÊGAS, Paulo Henrique Barbosa. *Manual de Contabilidade Tributária - 7ª Ed.* Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2011, p. 198-200; REZENDE, Amaury; PEREIRA, Carlos Alberto; DE ALENCAR, Roberta Carvalho. *Contabilidade Tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 78-83; REIS, Luciano Gomes dos; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. *Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 150-159.

*OBS.: veja que o adquirente tem direito ao crédito de ICMS das mercadorias adquiridas de \$180 para abater do ICMS devido em suas vendas de \$270, pagando efetivamente \$90.

Por sua vez, na sistemática de tributação do ICMS pela substituição tributária, se o produto for vendido por R\$ 1.000,00 sendo: a) R\$ 180,00, por dentro, do ICMS na operação própria; b) + R\$180,00 de ICMS - Substituição Tributária (por fora), totalizando um valor total de nota fiscal de R\$ 1.180,00; o adquirente (comerciante) terá que registrar todo o ICMS (próprio e substituição tributária) como custo, ou seja, fazer o registro de estoques de R\$1.180,00, já que não terá nenhum crédito a ser utilizado na operação seguinte (mas em contrapartida, não terá mais nenhum imposto de ICMS a pagar nas operações seguintes).

Apresenta-se para o mesmo exemplo acima, figura e quadro exemplificativos abaixo:

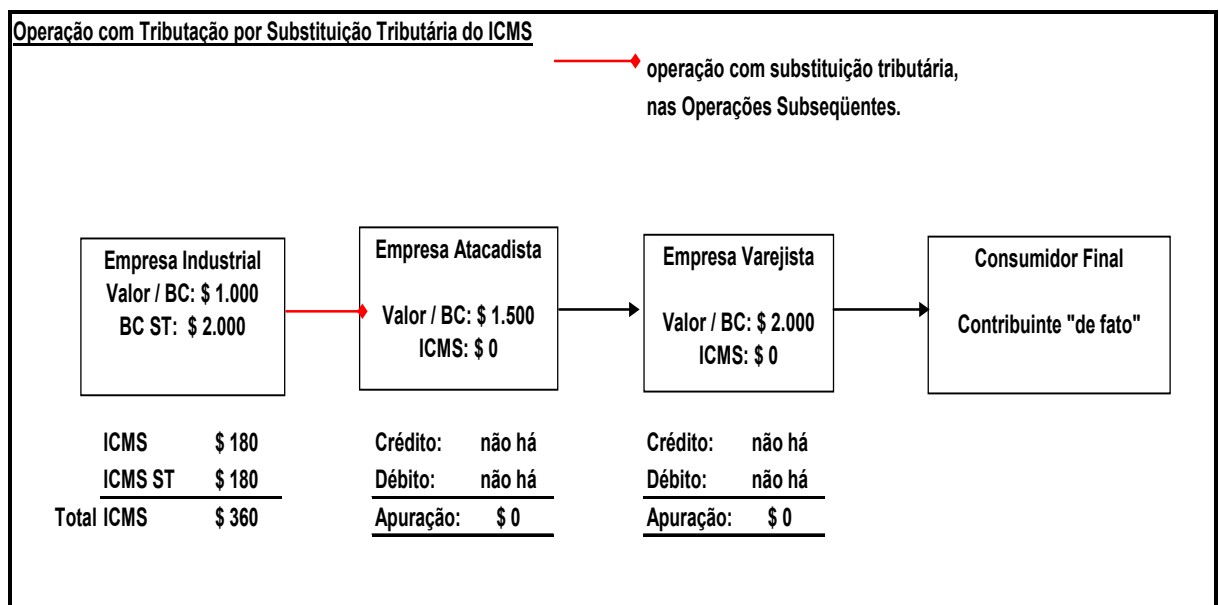


Figura 3.3: Operação com Substituição Tributária do ICMS: não há créditos aos adquirentes.

Quadro 3.2 – Quadro da Contabilização do ICMS-ST (“para frente”)¹⁴⁶: Venda da Indústria ao Atacadista.

a) Indústria: (i) registra o valor total da NF de venda mais ICMS-ST (Debita Caixa/Bancos de R\$ 1.180 e Credita Receita de Venda de \$ 1.000 e Credita ICMS SUBSTITUIÇÃO a Recolher de \$ 180); ii) registro de despesa de ICMS (Debita Despesa ICMS Próprio de R\$ 180 e Credita ICMS a Pagar); **OU**

¹⁴⁶ Cf. REIS, Luciano Gomes dos; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. *Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 159-161.

(i) registra o valor total da NF de venda no resultado (Debita Caixa/Bancos de R\$ 1.180 e Credita Receita de Venda de \$ 1.180); ii) registro de Despesa de ICMS e ICMS-ST (Debita Despesa ICMS Próprio de R\$ 180 e Credita ICMS a Pagar e em seguida, e Debita Despesa ICMS-ST de \$ 180 e Credita ICMS SUBSTITUIÇÃO a Recolher);

b) Comerciante: na aquisição: (i) registra custo de mercadoria de \$ 1.180 (Debita Estoque e Credita Caixa/Bancos); na venda a posterior: registra venda de \$ 1.500 (Debita Caixa/Bancos e Credita Receita de Vendas); (ii) Baixa Estoque (Debita CMV e Credita Estoque em \$ 1.180).

*OBS.: veja que o adquirente não tem nenhum crédito de ICMS, mas também nenhum débito de ICMS adicional.

Segundo Ariovaldo dos Santos¹⁴⁷ “*existem diversas alternativas para a contabilização do ICMS em regime de substituição tributária (...) entretanto, (...) apenas as duas que são mais utilizadas e aceitas no Brasil*”. No exemplo acima, foram apresentadas as duas principais formas de contabilização do contribuinte substituto, e a forma de contabilização do contribuinte substituído.

A grande diferença para o contribuinte substituto entre a primeira alternativa e a segunda alternativa está na inclusão ou não do ICMS recolhido segundo o regime de substituição tributária no valor do faturamento bruto.

Esta diferença entre estas duas formas de contabilização, com exceção do Balanço Patrimonial (que em ambas hipóteses permanece o mesmo), implica em algumas diferenças nas demonstrações financeiras: a) na Demonstrações de Resultado: (i) havendo a inclusão da ST - Substituição Tributária no faturamento bruto, deverá aparecer a conta devedora de “*ICMS-ST*” (compreendida entre as contas de impostos sobre vendas), ou (ii) já se registrará o faturamento sem a inclusão do valor pago a título da ST, não havendo então necessidade desta conta devedora entre as contas de impostos sobre vendas; b) na Demonstração de Valor Adicionado: (i) havendo a inclusão da ST nas receitas de vendas de mercadoria, deverão os valores de ICMS-ST serem considerados nos “*impostos, taxas e contribuições*” para fins de distribuição do valor adicionado, ou (ii) já se registrará as receitas de vendas de mercadoria sem a inclusão do valor pago a título da ST, não devendo

¹⁴⁷ SANTOS, Ariovaldo dos. *Demonstração do Valor Adicionado – como elaborar e analisar a DVA*. 2ª edição. São Paulo: Ed. Atlas, 2007, p.185.

então os valores de ICMS-ST serem considerados nos “*impostos, taxas e contribuições*” para fins de distribuição do valor adicionado.¹⁴⁸

Logo, como se vê, o ICMS próprio e o ICMS-ST (substituição tributária), quando da adoção da sistemática da substituição tributária, se transformam ambos em custos ao adquirente da mercadoria (no exemplo, do atacadista que adquire do industrial), sendo, portanto, o custo de tais tributos incorporados diretamente aos estoques, quando da aquisição, e depois lançados como CMV- Custo da Mercadoria Vendida, quando da venda futura. Por outro lado, os adquirentes (atacadistas e varejistas) não terão mais desembolsos com o recolhimento do ICMS em suas operações.

3.4 O substrato econômico da hipótese de incidência da RMIT do ICMS: operações relativas à circulação de mercadorias.

Para o assentamento teórico que será utilizado no presente trabalho, temos ainda que chamar a atenção para um ponto importante a ser destacado que diz respeito ao principal aspecto material da hipótese de incidência da Regra-Matriz-de-Incidência do ICMS, que são as “*operações relativas à circulação de mercadorias*”.

Uma relevante parte da doutrina, composta por grandes doutrinadores, sendo um deles José Eduardo Soares de Melo defende a ideia no que concerne ao aspecto material da hipótese de incidência do ICMS de que o termo “operações” seria relativo à “*ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)*”¹⁴⁹ e o termo “circulação” corresponderia à passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico (por meio de um ato ou de um contrato com mudança de patrimônio)¹⁵⁰.

José Eduardo Soares de Melo se pautando nos estudos de Geraldo Ataliba¹⁵¹ e Cleber Giardino, aponta que “*o significado de ‘operações’, que embora possam ser*

¹⁴⁸ SANTOS, Ariovaldo dos. *Demonstração do Valor Adicionado – como elaborar e analisar a DVA*. 2ª edição. São Paulo: Ed. Atlas, 2007, p.187.

¹⁴⁹ “(...) *operações, configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)*” (MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e Prática*, 8ª Ed., São Paulo Dialética, 2005, p. 11)

¹⁵⁰ “*Circulação é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado. Movimentação, com mudança de patrimônio*”. (MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e Prática*, 8ª Ed., São Paulo Dialética, 2005, p. 14)

¹⁵¹ “*Operação não no significado vulgar ou econômico (sob pena de total insegurança do direito e ensejo a arbítrio). Disse-o Souto Borges, nisso louvado e citado encomiasticamente por Baleeiro (Revista Forense, vol. 250, p. 139): “... difícil-talvez impossível-é que a mercadoria seja objeto de operação econômica legítima, sem que ocorra ato ou negócio jurídico’ . Tal foi, desde o início, a lição de Pontes de Miranda (Comentários ... Emenda 1/69, tomo 11, p. 507, ed. 1970) que enfatiza: “O ICMS é imposto sobre negócio jurídico bilateral, consensual... de que se irradia a circulação. (...)”*

compreendidas num sentido econômico, num sentido físico, ou num sentido jurídico, para o intérprete do Direito só interessa o sentido jurídico".¹⁵² Também o Professor Paulo de Barros Carvalho se debruçando sobre a regra matriz do antigo ICM apontaria que *"operações, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias."*¹⁵³ No mesmo sentido, asseveram o Prof. Roque Antônio Carrazza¹⁵⁴ e Aroldo Gomes de Matos¹⁵⁵ que o a incidência do ICMS exigiria a passagem de mercadorias de uma pessoa para outra, por força de um negócio jurídico.

De outro lado, temos uma doutrina (ainda que minoritária) a que nos filiamos, em encher o critério material da hipótese de incidência do ICMS sob o prisma da circulação econômica juridicizada pelo legislador tributário. Neste sentido, o Professor Alcides Jorge Costa¹⁵⁶ em sua obra magistral sobre o ICM já advertia e apontava no sentido de que o conceito de *"operação a que se refere à Constituição é qualquer ato voluntário que impulse mercadorias da fonte de produção até o consumo, tenha ou não a natureza de negócio jurídico"*, chegando a dizer que *"sob o prisma do direito privado, a operação relativa à circulação de mercadorias pode ser um ato ou negócio jurídico ou um ato sem relevância jurídica"*. Embora, o ilustre mestre das arcadas reconheça este caráter econômico das operações de circulação das mercadorias para fins de incidência do ICMS, advertia que uma vez que a própria Constituição e o direito tributário lhe conferiu este

"E, subseqüentemente, Souto fulmina os preconceitos inicialmente disseminados: 'É puro preconceito econômico pensar que a incidência do ICMS é sobre 'operações econômicas'. Juridicamente considerada, a operação de circulação designa, em regra, atos jurídicos bilaterais. Atos jurídicos que impulsionam a circulação da mercadoria. Sem desconhecer a plurivocidade e imprecisão do termo 'operações' é certo, entretanto, que a exegese jurídica da Constituição, desprezadas as considerações econômicas, só prestigia o entendimento dos que sustentam ser o conteúdo do termo 'operações' clarificado pela 'forma' jurídica que 'instrumenta' e dinamiza a circulação de mercadoria e não pela 'realidade econômica' que apenas lhe é subjacente (Revista Forense, vol. 250, p. 122)". (Cf. ATALIBA, Geraldo. ICMS: competência impositiva na Constituição de 1988, Revista de Direito Administrativo, nº 195, Rio de Janeiro: jan/mar/1994, p. 26 e 28, p. 24-36)

¹⁵² MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e Prática*, 8ª Ed., São Paulo Dialética, 2005, p. 11.

¹⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Regra Matriz do ICM*, Tese apresentada para a obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, São Paulo, 1981, p. 170.

¹⁵⁴ *"(...) o imposto em tela incide sobre operações com mercadorias (e não sobre a simples circulação de mercadorias). Só a passagem de mercadorias de uma pessoa para outra, por força prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio de ICMS"*. (Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 9ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 39)

¹⁵⁵ *"(...) consiste o aspecto material da hipótese da incidência do ICMS, ou seja, o seu fato gerador, na (1) realização de operações (negócios jurídicos) relativas à circulação de mercadorias ou bens e (...)". "Quanto ao primeiro fato (realizar operações), deve ser esclarecido que ele não se confunde com "circulação" (movimentação) da mercadoria ou bem, muito menos com sua saída (no sentido jurídico), que é seu aspecto temporal, vale dizer, o momento em que se reputa devido o imposto. Tampouco se confunde com a forma de pagamento da operação (se à vista ou a prazo). Esse entendimento vem desde os primórdios do ICM e sempre foi proclamado pelos mais notáveis doutrinadores pátrios (...)". (Cf. MATTOS, Aroldo Gomes de, *ICMS – Comentários à Legislação Nacional*, São Paulo: Ed. Dialética, 2006, p. 63.)*

¹⁵⁶ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 91.

status, “a operação relativa à circulação de mercadorias é um ato jurídico porque dela decorrem as consequências previstas em lei”. Ou seja, já reconhecia a possibilidade do legislador em tomar conceitos econômicos nas hipóteses de incidência dos tributos, juridicizando-os para os fins do direito tributário (ainda que eventualmente para o direito privado sejam alguns destes fatos irrelevantes).

A explicação para a divergência é histórica, pois o imposto precedente do ICMS foi o IVC- Imposto sobre vendas e consignações, que era um imposto que tinha como hipótese de incidência normativa necessariamente negócios jurídicos definidos pela legislação de direito privado. Ou seja, a incidência do imposto dependia apenas da subsunção dos fatos a uma hipótese tributária que trazia conceitos e institutos de direito civil (no caso o contrato de compra e venda e o de consignação) – no sentido de que bastava a verificação de ocorrência de determinados negócios jurídicos privados para que se concluísse pela incidência do imposto. Por sua vez, este imposto foi sucedido pelo atual ICMS (antigo ICM), um imposto que elege como hipótese tributária não negócios jurídicos ou contratos específicos de direito privado, mas um conceito econômico mais largo no sentido de ocorrer a incidência do imposto nas “operações relativas à circulação de mercadorias”, que podem corresponder a atos e fatos, em geral, que economicamente impliquem no impulso das mercadorias no seu ciclo econômico.

Pela análise doutrinária do ICMS, percebemos que grande parte dos doutrinadores defende a chamada circulação “jurídica” estrita das mercadorias, no sentido de que a circulação “jurídica” levaria a uma necessária correspondência do termo “operação” com o termo “negócios jurídicos”, tal qual disciplinado no direito privado. Todavia, na análise da legislação tributária, como um todo, perceberemos que foi contemplada dentro da chamada “operações relativas à circulação de mercadorias”, a chamada “circulação econômica” das mercadorias, termo este juridicamente também positivado para fins tributários. Neste caso, o legislador tributário não usa os termos “operação” e “circulação” ao léu, pois se quisesse juridicizar o sentido restrito de direito privado poderia se utilizar de conceitos jurídicos como “negócios jurídicos”, “contratos”, “atos jurídicos”. Ao colocar na materialidade do ICMS o termo “operações relativas à circulação de mercadorias”, em verdade, o legislador tributário torna jurídico o conceito de circulação econômica da mercadoria.

Longe de ser mera querela doutrinária, tal distinção é essencial para a aplicação da sistemática do imposto. A circulação jurídica estrita pressupõe sempre um ato ou negócio jurídico que possa ensejar a tributação pelo imposto, ou seja, se não houver nenhum negócio jurídico, além da circulação física e da intenção mercantil, não haverá a incidência

do imposto. Já pela circulação jurídica ampla (que contempla a circulação econômica), o fato da mercadoria se deslocar do estabelecimento A para o estabelecimento B é o suficiente para a incidência do imposto, ainda que não haja a transferência de titularidade da mercadoria, desde que seja um ato ou fato que vise o impulso mercantil da mercadoria para o consumo. O exemplo mais clássico que elucida a diferença entre uma e outra posição é o da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular (da mesma pessoa jurídica): pela acepção da circulação jurídica estrita não havendo negócio jurídico (com si mesmo) não haveria tributação pelo ICMS; já quando a legislação adota o critério de circulação jurídica ampla (circulação econômica juridicizada), se compreende a incidência do imposto nas operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular (da mesma pessoa jurídica), estejam os estabelecimento dentro do mesmo Estado ou em Unidades Federativas distintas.

Entendemos, portanto, que há fundamentação para a incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular. Isto porque, o termo “*operações de circulação de mercadorias*” não está adstrito a celebração de negócios jurídicos, compreendendo qualquer movimentação de mercadoria em direção ao consumo, durante o percurso da cadeia comercial, inclusive a promoção de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, em virtude do ICMS ser um tributo calculado por cada estabelecimento (princípio da autonomia dos estabelecimentos). Há ainda, alguns autores que aceitam como possível somente a tributação nas transferências interestaduais de mercadorias, por conta do princípio federativo. Sem dúvida nenhuma, o princípio constitucional federativo é um elemento adicional para a justificação da tributação das transferências interestaduais. Todavia, entendo que também nas transferências promovidas entre estabelecimentos do mesmo Estado, é obrigatória a tributação do ICMS, em face da circulação jurídico-econômica das mercadorias e com base no princípio da autonomia dos estabelecimentos que permeia toda a legislação do imposto (da constituição, lei complementar e legislações estaduais).

Há outras discussões no ICMS que permeiam a maneira como se entende o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS. Por exemplo, a legislação tributária¹⁵⁷ dispõe sobre a tributação do ICMS já no momento da remessa física das mercadorias a título de

¹⁵⁷ Ver procedimentos da legislação: Ajuste SINIEF-2/1993.

consignação¹⁵⁸ mercantil¹⁵⁹ ou industrial, por parte do consignante em destino ao consignatário, emitindo-se depois no momento da nova venda ou negócio jurídico do consignatário: a nota fiscal de venda da segunda operação (tributada do consignatário para seu cliente), e concomitantemente a emissão da nota fiscal de venda por parte do consignante ao consignatário (sem destaque do imposto, uma vez que já foi recolhido quando da remessa física).

Adotando-se a tese jurídica de que o fato gerador do ICMS pressupõe um negócio jurídico com a passagem da propriedade jurídica, o Prof. José Eduardo Soares de Melo entende que *“somente por ocasião da venda do consignatário ao terceiro é que ocorrerá a dupla incidência do ICMS, assentados em dois fatos geradores distintos, um relativo a esta venda e outro à efetiva concretização do negócio entre consignante e consignatário”*¹⁶⁰.

Já pela circulação jurídica ampla (que entende juridicizada a circulação econômica no aspecto material da RMIT do ICMS) o fato da mercadoria se deslocar do estabelecimento da empresa A para o estabelecimento da empresa B sob o manto de um contrato de consignação mercantil e industrial, ou seja, com a intenção econômica de serem praticadas operações mercantis e industriais posteriores, já seria suficiente para a incidência do imposto, que é ao nosso entender, o mais correto entendimento do que a constituição chamou de *“operações relativas à circulação de mercadorias”*. Assim, a legislação tributária corretamente cobra o imposto já no momento da remessa das mercadorias consignadas, e não precisa aguardar a decisão do destinatário (comerciante ou industrial) em adquirir ou não as mercadorias. Tal entendimento, é perfeitamente factível, inclusive porque caso o consignatário opte pela devolução da mercadoria, efetuará a devolução física ao consignante destacando o mesmo valor do imposto destacado na nota fiscal da remessa, o que permitirá ao consignante originário se creditar do mesmo valor do imposto, que teve que pagar no momento da remessa. Quando a devolução física ocorre dentro do mesmo período de apuração (mensal), não há nem sequer o efeito “de caixa” ao contribuinte consignante, que tem o imposto “estornado” no próprio mês.

¹⁵⁸Consignação pelo Código Civil: *“art. 534. Pelo contrato estimatório, o consignante entrega bens móveis ao consignatário, que fica autorizado a vendê-los, pagando àquele o preço ajustado, salvo se preferir, no prazo estabelecido, restituir-lhe a coisa consignada”*.

¹⁵⁹ Na consignação mercantil, o consignante remete mercadorias (conservando a propriedade), e o consignatário, as vende em nome próprio dentro de um prazo estipulado. Se preferir pode optar por devolvê-las ao consignante antes de findo o prazo. Já na consignação industrial, são remetidos insumos do fornecedor para o fabricante adquirente, sendo que o faturamento só é realizado, conforme forem sendo utilizados os insumos. Enquanto isto, o industrial mantém contábil e juridicamente em seu estoque, insumos de terceiros.

¹⁶⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e Prática*, 8ª Ed., São Paulo Dialética, 2005, p. 39.

Ou seja, temos que reconhecer que nos tributos com hipóteses de incidência que abarcam um conceito “econômico” juridicizado (caso do ICMS), em verdade, a incidência tributária deve ser interpretada de forma livre do jugo dos conceitos e institutos de direito civil, ou seja, uma interpretação despida dos conceitos rígidos de direito privado e de direito civil. Em verdade, temos que reconhecer que o direito tributário não é refém do direito privado, e especialmente do direito civil, estando livre para eleger como hipótese tributária um conceito que não seja próprio do direito civil, podendo inclusive importar conceitos “econômicos”¹⁶¹, tornando-os assim jurídicos e relevantes para os fins do direito tributário. Voltaremos neste assunto, no desenvolvimento do capítulo cinco.

3.5 O princípio da autonomia dos estabelecimentos no ICMS.

Por fim, um aspecto a ser ressaltado no ICMS e que decorre desta visão (“econômica”) peculiar sobre o “fato gerador” do ICMS é o “princípio ou regra da autonomia dos estabelecimentos”, em que do ponto de vista da legislação tributária cada estabelecimento industrial e comercial da empresa é uma unidade de tributação para fins do imposto estadual (ICMS).

Ou seja, poderíamos dizer que enquanto para a contabilidade vigora a noção de entidade contábil¹⁶², para o direito privado vigora a noção de pessoa jurídica, e para fins tributários do ICMS vigora a noção de estabelecimento autônomo. Assim, por exemplo, uma empresa com cinco filiais (estabelecimentos) possuirá cinco apurações de ICMS distintas, sendo que a legislação tributária irá tratar cada estabelecimento como uma realidade jurídico-econômico-tributária autônoma para fins de apuração do imposto estadual.

Juridicamente a autonomia dos estabelecimentos no ICMS está expressa nos termos do art. 11, §3º da Lei Complementar 87/1996¹⁶³ em que cada estabelecimento é

¹⁶¹ E até mesmo “contábeis”, quando for o caso.

¹⁶² Que pode não coincidir com a noção de Pessoa Jurídica. Por exemplo, na publicação de um balanço patrimonial consolidado do grupo econômico.

¹⁶³ Lei Complementar 87/1996: “Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

(...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

considerado uma unidade com capacidade tributária distinta para fins de apuração do imposto, ou seja, cada um deles é considerado autonomamente para fins de cálculo e apuração do tributo devido em relação aos fatos geradores de suas saídas tributadas, e inclusive quanto aos créditos que cada estabelecimento faz jus. A Lei Complementar 87/1996 em seu artigo 20¹⁶⁴ atribui a titularidade do direito de crédito do imposto pelas entradas tributadas (a título de insumos e ativo imobilizado) a cada estabelecimento e não à pessoa jurídica.

O princípio da autonomia de cada estabelecimento inclusive tem repercussões tributárias importantes, sendo que podemos citar ao menos duas decorrências deste princípio em relação à não-incidência do ICMS: o ICMS não incide na mudança do estabelecimento de um local para outro (mudança de endereço); e o ICMS não incide na alienação do estabelecimento comercial por inteiro (como uma universalidade de bens) por meio do denominado contrato de trespasse.

Neste sentido, autores renomados do ICMS como o Professor José Eduardo Soares de Melo¹⁶⁵, Roque Carrazza¹⁶⁶ e Aroldo Gomes de Mattos¹⁶⁷ sempre defenderam com assertividade que a simples mudança de sede e filial para outro local não constitui fato gerador do ICMS.

Neste ponto plenamente adequado o entendimento dos renomados juristas nesta matéria, sendo que o entendimento de resposta à consulta¹⁶⁸ da Secretaria da Fazenda

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - responde pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.”

¹⁶⁴ Lei Complementar 87/1996: “Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”

¹⁶⁵ “(...) a mudança da sede, filial, etc., de um local para outro (ambos do mesmo contribuinte), não constitui fato imponible do ICMS, embora represente saída de bens (produtos acabados, matérias-primas, materiais de embalagem, secundários, ativo fixo, semi-elaborados, etc.” (MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e Prática*, 8ª Ed., São Paulo Dialética, 2005, p. 29)

¹⁶⁶ “(...) não incide o ICMS, igualmente, quando há mudança de endereço, vale dizer, quando a empresa transfere seu estabelecimento para outro local, com as mercadorias nela existentes. De fato, inexistente, no caso, operação mercantil apta a ensejar a cobrança do tributo” (Cf. CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS*, 9ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 122).

¹⁶⁷ “(...) na saída de mercadorias ou bens decorrentes de simples mudança do estabelecimento de um local para o outro, não há incidência do imposto, por inexistir circulação econômica e mudança da sua titularidade”. (MATTOS, Aroldo Gomes de, *ICMS – Comentários à Legislação Nacional*, São Paulo: Ed. Dialética, 2006, p. 67).

¹⁶⁸ Trecho da Resposta à Consulta 653/2007: “Ementa: ICMS - Mudança de endereço de estabelecimento no mesmo município - Obrigações Acessórias.”

(...)

De fato, conforme já se manifestou este órgão consultivo em outras ocasiões, a saída de mercadorias e bens, por motivo de mudança de endereço do estabelecimento, não está no campo de incidência do ICMS por não

Paulista, adota este entendimento clássico pela não-incidência do ICMS em mudança de endereço, cabendo ao contribuinte cumprir apenas as obrigações acessórias para fins da documentação de tal evento e da movimentação destas mercadorias. Adicionalmente, podemos completar este entendimento de que não ocorre a incidência do imposto não apenas por não haver uma circulação econômico-jurídica da mercadoria, mas por conta também, da aplicação do princípio da autonomia dos estabelecimentos. Notem que neste caso o estabelecimento (unidade econômico-tributária autônoma) permanece incólume, tendo todas as suas mercadorias, ativo imobilizado, etc., transferidos para outro local.

Por fim, vale a pena trazermos um exemplo elucidativo que demonstra ao mesmo tempo a aplicação do princípio da autonomia do estabelecimento no ICMS e diferencia o ICMS de outros tributos sobre o consumo (como as contribuições de PIS-COFINS) cuja base de tributação é a receita bruta auferida pela pessoa jurídica como um todo. Diferentemente do IPI e do ICMS (que adotam a autonomia dos estabelecimentos), para as contribuições PIS-COFINS o que importa é a receita auferida pela pessoa jurídica como um todo (tomada pelo conjunto de todos os seus estabelecimentos).

O exemplo que trazemos é o da não incidência do ICMS no contrato de trespasse, em que o estabelecimento comercial é alienado por inteiro como uma universalidade de bem relatado, nas palavras de Valter Lobato e Frederico Breyner¹⁶⁹, que explicam de

ser operação relativa à circulação de mercadorias. No entanto, para efeito de documentação da ocorrência, a Consulente deverá emitir, por ocasião da saída dessas mercadorias e bens, uma ou mais notas fiscais, preenchendo, no que couber, os campos do(s) documento(s) nos termos do artigo 127 do RICMS/2000. Os bens e as mercadorias poderão ser discriminados em relação à parte, em número de vias igual ao da nota fiscal, assinada pelo contribuinte ou seu representante legal, com os seguintes elementos: discriminação das mercadorias, valor unitário, valor total e total geral, número, série e data da nota. No corpo da nota fiscal deverá ser informada a existência da relação bem como o valor total das mercadorias nela discriminadas.

(...)"

¹⁶⁹ "O trespasse não altera a natureza do estabelecimento. Pelo contrário, pressupõe o estabelecimento em sua inteireza, na medida em que é sua universalidade característica que serve de objeto ao contrato de trespasse.

Os créditos continuarão a ele (estabelecimento) pertencendo, e poderão ser aproveitados no âmbito da não-cumulatividade para compensação dos débitos próprios, ou utilizados nos termos da legislação em transferência para outros estabelecimentos, do mesmo contribuinte ou de terceiros.

Até mesmo porque, como o estabelecimento continuará em operação no mesmo local com os mesmos empregados, gerando débitos do imposto, não admitir a manutenção do saldo credor implica quebra da não-cumulatividade, elencando o trespasse como causa de anulação de créditos que não encontra guarida no art. 155, §2º, II, 'b' nem muito menos na LC 87/96.

Como visto acima, a alteração da titularidade do estabelecimento por meio do trespasse não afeta o saldo credor de ICMS nele acumulado, que poderá continuar sendo utilizado no âmbito da não-cumulatividade ou em transferência a outros estabelecimentos nas hipóteses admitidas pela legislação.

(...)

No que tange às mercadorias atualmente em estoque, bem como quaisquer outros bens que não se enquadrem no conceito de ativo imobilizado, a receita então originada, ao nosso sentir, deverá ser tributada em caráter ordinário, sendo incluída na base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, haja vista a ausência de qualquer previsão legal pela exclusão das mesmas e o caráter abrangente e genérico do fato gerador destes tributos, os quais se desvinculam da origem das receitas oneradas.

maneira adequada a não-incidência do ICMS com fulcro no princípio da autonomia dos estabelecimentos no caso deste estabelecimento ser alienado por inteiro (mantendo-se inclusive os débitos e créditos constante da escrita fiscal daquele estabelecimento alienado), e contrapondo este entendimento ao do PIS-COFINS, que por não adotar este princípio/regra de autonomia dos estabelecimentos e se pautar pela incidência com base na receita bruta contábil da pessoa jurídica como um todo, atrairá, neste caso, a incidência tributária no contrato de trespasse por conta do reconhecimento contábil das receitas pela pessoa jurídica alienante.

3.6 Peculiaridades da Contabilização do imposto sobre o consumo brasileiro ICMS em contraponto às contribuições federais (PIS-COFINS): hipótese de incidência de conteúdo econômico (operações relativas à circulação de mercadoria) aplicada no contexto da “autonomia” dos estabelecimento.

Tomando em conta estes dois pressupostos do ICMS: a hipótese de incidência com conteúdo econômico (“operações relativas circulação de mercadoria”) e a aplicação da regra tributária da “autonomia” dos estabelecimentos no ICMS, temos que reconhecer que existem peculiaridades da contabilização do imposto sobre o consumo brasileiro ICMS em contraponto às contribuições federais (PIS-COFINS).

Isto porque tradicionalmente a contabilização dos tributos indiretos¹⁷⁰ nas demonstrações de resultado do exercício, levam em consideração o clássico exemplo da compra e venda mercantil, de modo a demonstrar que conforme a receita de venda vai sendo realizada os tributos indiretos vão sendo reconhecidos como redutores da receita bruta na DRE – Demonstração do Resultado do Exercício. É verdade que neste ponto, considerando uma operação de compra e venda mercantil com reconhecimento da receita

Poderia se cogitar que não estão sendo vendidas as mercadorias, mas o estabelecimento como um todo. Entendemos que este argumento vale para o ICMS, cuja base de incidência é a venda de mercadorias, mas não vale para o PIS e COFINS, uma vez que a lógica destas contribuições é auferir receitas. Ou seja, para o ICMS, as operações que não tenham por objeto uma mercadoria são irrelevantes para a incidência do imposto. Já para o PIS e COFINS, todas as operações são relevantes apenas na medida em que gerem receitas para a pessoa jurídica.” (LOBATO, Valter; BREYNER, Frederico. Regime jurídico tributário do contrato de trespasse. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 203, p. 133-145, agosto/2012).

¹⁷⁰ Por exemplo, em: IUDÍCIBUS, Sérgio, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto e SANTOS, Ariovaldo. *Manual de Contabilidade Societária*. FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. São Paulo: Atlas, 2010, p. 490-493; PÊGAS, Paulo Henrique Barbosa. *Manual de Contabilidade Tributária - 7ª Ed.* Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2011, p. 198-200; REZENDE, Amaury; PEREIRA, Carlos Alberto; DE ALENCAR, Roberta Carvalho. *Contabilidade Tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 78-83; REIS, Luciano Gomes dos; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. *Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 150-159.

bruta de vendas, no geral, todos os tributos indiretos (ICMS, IPI, PIS-COFINS) seguirão este padrão de contabilização clássico.

Todavia, tendo em vista as peculiaridades do ICMS, a contabilização do ICMS irá demandar procedimentos específicos em determinadas situações. Assim, por exemplo, havendo a transferência interestadual das mercadorias para um outro estabelecimento da mesma empresa (mesmo CNPJ), por exemplo de São Paulo (estabelecimento A) para o Rio de Janeiro (estabelecimento B), há de reconhecer tanto fiscalmente como contabilmente um débito do imposto no estado de origem e um crédito correspondente no estado de destino. Assim, o balanço patrimonial da empresa terá que reconhecer um débito de imposto a ser pago no passivo (relativo ao estabelecimento A), e por outro, lado o lançamento de um crédito de ICMS ao qual a empresa tem direito (pelo recebimento da mercadoria no estabelecimento B).

Veja que neste ponto, a contabilização do ICMS exige procedimentos próprios e peculiares, sendo que, por exemplo, para as contribuições do PIS-COFINS tal procedimento de transferência de mercadorias é estéril, porque sua base de cálculo está diretamente atrelado ao conceito contábil de “receita bruta”.

Da mesma forma, no exemplo dado no subitem anterior relativo à consignação¹⁷¹ industrial. Para fins do ICMS, haverá a incidência do imposto para o consignante já na remessa das mercadorias em consignação ao consignatário, havendo que se reconhecer fiscalmente e contabilmente (no passivo) o débito do ICMS. Todavia, a contabilização da receita contábil¹⁷² irá se dar no momento posterior em que for efetivamente celebrada a compra e venda mercantil, quando a indústria consignatária decidir utilizar efetivamente aqueles insumos em seu processo industrial. Dessa forma, o momento da incidência do PIS-COFINS e do ICMS podem ser distintos, pois enquanto o primeiro está atrelado ao reconhecimento da receita contábil, o ICMS está atrelado ao conceito de “operações de circulação de mercadorias”.

O que podemos inferir destas observações e distinções entre o ICMS e as contribuições federais do PIS-COFINS é que com relação ao principal critério material da hipótese de incidência tributária. o ICMS apresenta um conceito mais econômico do ponto

¹⁷¹ “(...) o fato gerador do ICMS, via de regra, ocorre por ocasião da circulação das mercadorias. Se a mercadoria circulou da empresa A para a empresa B, ocorreu o fato gerador do ICMS, devendo haver o respectivo débito de ICMS para a empresa que efetuou a remessa em consignação, e o crédito do ICMS, para a empresa que recebeu as mercadorias em consignação”. (Cf. REIS, Luciano Gomes dos; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. *Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 157-159)

¹⁷² O reconhecimento das receitas pelo padrão IFRS vai depender da averiguação dos requisitos de reconhecimento de receitas pelo Pronunciamento CPC nº 30 – Receitas.

de vista do seu fato gerador (“operações relativas circulação de mercadoria”), enquanto o PIS-COFINS apresenta um conceito mais contábil do ponto de vista do seu fato gerador (*“incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”*¹⁷³).

Por este motivo, era natural que com o advento do novo padrão contábil (IFRS) houvesse realmente uma preocupação maior com a neutralidade do PIS-COFINS, uma vez que, seu fato gerador é essencialmente contábil e tem como ponto de partida o reconhecimento contábil das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Todavia, como será demonstrado no final do capítulo cinco e no decorrer de todo o capítulo seis, o ICMS pode pontualmente absorver conceitos contábeis na sua RMIT em diversas situações que serão analisadas (como no creditamento de bens do ativo imobilizado, na transferência de mercadorias pelo custo de aquisição e outras situações pontuais).

¹⁷³ Artigo 1º da Lei Federal 10.833/2003.

PARTE B – AS FUNÇÕES DA CONTABILIDADE NO ICMS BRASILEIRO - OS IMPACTOS DA CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS E DO PROJETO SPED - SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL.

Nestes capítulos que compõem o bloco B enfrentaremos o seguinte questionamento (questão de pesquisa) de nossa tese: Qual(ais) a(s) utilidade(s) da contabilidade para o direito tributário e, em especial, quais as funções da contabilidade no ICMS brasileiro?

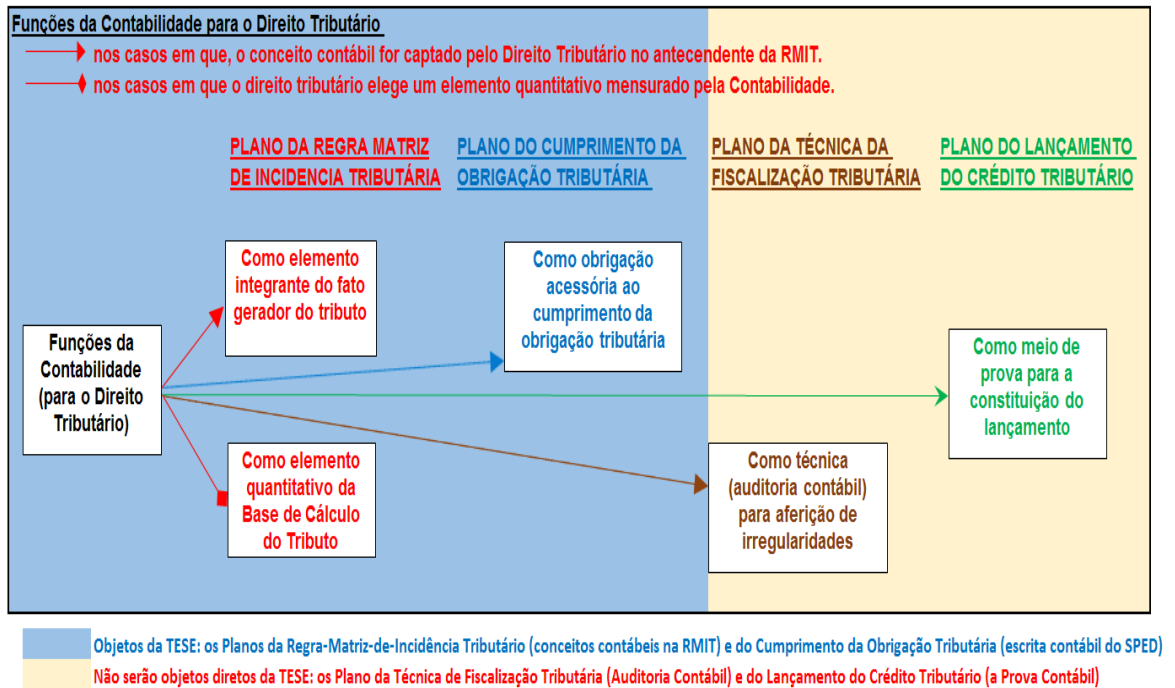
Como esposado no primeiro capítulo, o termo “contabilidade” não é unívoco e suscita diversas acepções e finalidades. De qualquer forma, conforme já ressaltado no capítulo um (introdutório) analisaremos neste trabalho as funções da contabilidade para fins tributários sobre duas acepções principais:

a) a contabilidade como elemento integrante da RMIT – Regra Matriz de Incidência Tributária (seja no fato gerador do tributo/hipótese de incidência do tributo, quando o conceito contábil for captado pelo direito tributário no antecedente da hipótese de incidência tributária; seja como elemento quantitativo da base de cálculo do tributo, nos casos em que o direito tributário elege um elemento quantitativo mensurado pela contabilidade no consequente da hipótese de incidência tributária). Este aspecto da função da contabilidade para o direito tributário será analisado especificamente em vários dos seus aspectos teóricos no capítulo cinco, quando analisarmos se o direito tributário pode adotar um conceito contábil e se pode alterar o conceito contábil para fins fiscais da legislação tributária. No capítulo seis iremos exemplificar e especificar no ICMS, as situações em que a legislação tributária adota conceitos contábeis seja no antecedente da norma tributária, seja no critério quantitativo, analisando os efeitos tributários da convergência contábil em padrões internacionais especificamente em relação ao ICMS, que é um dos capítulos mais relevantes e de inovação de nossa tese;

b) a contabilidade como obrigação acessória ao cumprimento da obrigação tributária (cujo exemplo mais notório é a obrigação de entrega do SPED-ECD que permite aos Fiscos ter acesso aos livros e registros contábeis das empresas por meio eletrônico). Este aspecto da função da contabilidade para o direito tributário será analisado no próximo capítulo (capítulo quatro).

Estes dois aspectos essenciais das funções da contabilidade para o direito tributário estão pontuados em quatro planos da tributação (plano da hipótese de incidência tributária, plano do cumprimento da obrigação tributária), conforme o quadro geral de nossa tese:

Figura 4.1 – Quadro das Funções da Contabilidade para o Direito Tributário (objeto da tese).



CAPÍTULO 4 – O PROJETO SPED - SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL: A UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE/ (ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL) COMO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS.

Neste capítulo analisaremos a importância da contabilidade¹⁷⁴ (aqui entendida no sentido de escrituração contábil - livros e registros contábeis) como obrigação acessória relevantíssima para a fiscalização tributária, uma vez que os livros contábeis são fonte de informações ricas e essenciais nas auditorias tributárias promovidas por todos os fiscos (federal, estaduais, municipais).

Irá se demonstrar neste capítulo que os fiscos das diversas esferas federativas são usuários relevantes da informação contábil, de modo a se enfatizar um aspecto funcional primordial da contabilidade para o direito tributário no plano do cumprimento das obrigações tributárias. Por isto será dado destaque neste capítulo específico ao SPED: SPED Contábil (ECD – Escrituração Contábil Digital) e o SPED Fiscal (EFD – Escrituração Fiscal Digital).

Ou seja, neste capítulo será analisada a importância da contabilidade (dos livros contábeis) como obrigação acessória ao cumprimento da obrigação tributária (cujo exemplo mais notório é a obrigação de entrega do SPED-ECD que permite aos Fiscos ter acesso aos livros e registros contábeis das empresas por meio eletrônico. Este aspecto da função da contabilidade para o direito tributário está pontuado no plano do cumprimento da obrigação tributária e será enfatizada a sua importância para os Fiscos Estaduais (no ICMS).

Este capítulo irá analisar os seguintes aspectos que estão assim estruturados:

a) os fiscos como usuários relevantes da informação contábil gerada pelo SPED-ECD, com a abordagem da teoria contratual da firma (ou da denominada “*teoria da contabilidade e do controle*”¹⁷⁵);

b) o projeto do SPED no contexto moderno das obrigações acessórias (ou deveres instrumentais informatizados), explicitando os principais pontos jurídicos e técnicos

¹⁷⁴ Contabilidade, aqui entendida na acepção de escrituração contábil (livros e registros contábeis).

¹⁷⁵ Tivemos a oportunidade de fazer esta disciplina internacional na FEA-USP com o autor sobre o tema do título do livro do Professor SHYAM SUNDER (SUNDER, Shyam. *Theory of accounting and control*. Cincinnati: International Thomson Publishing, 1997).

atinentes à escrituração contábil digital (ECD) e da escrituração fiscal digital (EFD, com ênfase principalmente no ICMS);

c) o SPED, os custos de conformidade tributária (para administração tributária e contribuintes), e a administração de riscos fiscais pelas empresas contribuintes - temas contábeis essenciais a serem debatidos e com forte impacto no adequado cumprimento das obrigações tributárias principal e acessória;

d) os riscos fiscais relativos a irregularidades contábeis na escrita comercial que podem acarretar a autuação por presunção de omissão de operações tributáveis pelo ICMS (artigos 509 e 509-A do RICMS/SP)

e) um tema jurídico essencial de direito tributário, que tende a ganhar repercussão e relevância nos próximos anos – o tema da informatização das informações contábeis e fiscais (SPED) e seus possíveis impactos no tradicional instituto jurídico do lançamento tributário;

e) o advento de normas contábeis de “disclosure” relativas a subvenções e assistências governamentais, que podem servir como instrumento ao fisco de combate à “guerra fiscal” no ICMS e também aumentar o risco de detecção das empresas neste tipo de autuação.

f) o reconhecimento contábil da receita de vendas de mercadorias em situações de dessincronização com o fato gerador do ICMS (exemplo dos ativos biológicos), ocasionando maiores dificuldades e riscos nos processos de auditoria contábil com fins tributários.

4.1 Os Fiscos como usuários relevantes da informação contábil do SPED-ECD (especialmente no Brasil) sob a abordagem da teoria contratual da firma.

Utilizando-se de avançados sistemas de controles internos, a contabilidade moderna esquadrinha todo o sistema organizacional das empresas, sendo capaz de acompanhar, inclusive de forma “on line”, o desempenho da organização e o processo de construção de informações relevantes, necessárias ao planejamento, ao controle e à tomada de decisões estratégicas ou mesmo operacionais.

Para o fisco¹⁷⁶ a contabilidade se apresenta como um grande repositório de informações e documentos, cuja compreensão técnica, principalmente no aspecto contábil,

¹⁷⁶ Nosso enfoque neste trabalho é principalmente o Fisco Estadual (para fins de arrecadação do ICMS).

pelo corpo de fiscalização de tributos, aliada à complexidade do mundo dos negócios e à necessidade de verificação da conformidade das obrigações fiscais é imprescindível.

Desta forma, é necessário que o fisco estadual compreenda bem os movimentos da contabilidade moderna, os critérios para construção das informações econômicas, pois não é recomendável tratar o contribuinte de forma isolada, mas sim, no seu próprio ambiente interno (grupo empresarial), bem como em seu ambiente externo (no setor econômico onde atua).

Como ressalta Slavov¹⁷⁷ (2013, p. 30-31) a informação contábil pode ser útil para o processo decisório bem como para a tributação da entidade, sendo que a informação contábil deve incorporar determinados atributos requeridos por frameworks específicos, notadamente as normas de contabilidade financeira (IFRS, CPC's, CVM, CFC, etc.) bem como as normas de contabilidade tributária (notadamente o RIR que é a norma tributária que mais influencia a contabilidade, mas não somente este normativo – já que outras normas tributária, e até mesmo o RIPI, RICMS, etc. podem impactar na informação contábil). Portanto as informações produzidas em um SIG - Sistema de Informação Gerencial – (como um ERP, por exemplo) deve atender um grande número de critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação, que refletem em grande parte as características de complexidade das informações contábeis e fiscais.

Sabemos que atualmente estas informações não são apenas informações internas da empresa, de modo, que as empresas têm que estar tecnologicamente preparadas para reproduzir a sua contabilidade (escrita contábil) em documentos digitais que são disponibilizados “on-line” para o Fisco através da Escrita Contábil Digital – ECD (que compõe o projeto SPED, conforme iremos analisar no subitem 4.4.1). A ECD, como veremos, tem sua validade jurídica assegurada e tem o mesmo valor probante da tradicional escrita comercial em papel, sendo também autenticada (na forma de livros comerciais digitais) perante a Junta Comercial dos Estados. Portanto, quando utilizadas pelo fisco em processos de fiscalização e auditoria tributária, a contabilidade fornece informações de grande relevância para o acompanhamento da arrecadação e para o eventual lançamento do crédito tributário de ofício, quando necessário.

Neste sentido, as diretrizes para a necessidade de prestar informações aos usuários externos da informação contábil são tratadas também no Framework denominado

¹⁷⁷ SLAVOV, Thiago Nascimento Borges. Sistemas de Informação e Sistemas Integrados de Gestão. In: OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; GALLO, Mauro Fernando (Coords.). *SPED e Sistemas de Informação*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013. p. 30-31.

“Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”, que define como usuários externos da contabilidade: os investidores atuais e potenciais, empregados, credores por empréstimos, fornecedores, outros credores comerciais, clientes, público em geral e até mesmo o governo (dentro do governo se destaca o fisco).

Quanto ao governo (principal destinatário da ECD) seu interesse vai desde finalidades estatísticas e econômicas para conhecer a destinação dos recursos, a atividade financeira das empresas, e as demais informações relevantes a fim de regulamentar as atividades daquelas entidades, mas o uso das informações pelo governo extraídas do SIG se dá principalmente em função da tributação (na área tributária e previdenciária). Especialmente em relação às Secretarias de Fazenda Estadual, a finalidade da ECD, bem como de todo o conjunto de informações do SPED, é propiciar o acompanhamento da arrecadação, a seleção e o início de procedimentos administrativos de auditoria tributária no âmbito do ICMS.

Como já vimos no capítulo dois, a contabilidade no Brasil é marcada pela característica do Brasil pertencer a um grupo de países que financiam seus negócios por instituições financeiras (classificação de Nobes e Parker¹⁷⁸), sendo os principais usuários da informação contábil principalmente o Fisco e também os sócios – às vezes familiares e fundadores (que já tem a informação *insider*, pois normalmente gerenciam e administram o negócio) e as instituições financeiras. Os Professores Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Aleksandro Broedel Lopes¹⁷⁹ lembram de forma crítica que a contabilidade tem vários enfoques, e que o enfoque fiscal foi predominante nos países da Europa Continental e mesmo na Alemanha, e também muito forte no Brasil, direcionando a confecção dos balanços para o Fisco como principal usuário.

Realmente ao estudarmos o Projeto SPED - Sistema Público de Escrituração Digital veremos que a atuação dos Fiscos (Receita Federal e Secretarias de Fazenda estaduais) foi essencial para a implementação do projeto, considerando que as entidades tributárias estão interessadas nas obrigações acessórias tributárias - EFD - de sua competência (o que é natural e consta do âmbito de sua competência legal e constitucional), mas estão fortemente interessadas na contabilidade (escrita comercial e nos livros contábeis)

¹⁷⁸ NOBES, Christopher; PARKER, Robert. *Comparative International Accounting*, 11th, Ed. London, 2010, p. 36.

¹⁷⁹ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; LOPES, Aleksandro Broedel. Os vários enfoques da Contabilidade. In: Roberto Quiroga Mosquera; Aleksandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 349-352.

especialmente com a finalidade de conduzir acompanhamento de arrecadação e implementação de fiscalizações e de auditorias contábeis com fins fiscais.

Em relação ao papel da contabilidade para o Fisco é importante enfatizarmos neste ponto a “teoria contratual da firma” do Professor Shyam Sunder em que a contabilidade é instrumento importante na coordenação destes vários “contratos” existentes entre a empresa e seus agentes. Como explica Shyam Sunder:

“Cada organização desenvolve uma contabilidade adequada com suas próprias características de modo que sirva como um instrumento efetivo de controle. (...) A teoria da contabilidade e do controle nos ajuda a integrar esta variedade de formas organizacionais e contábeis numa única estrutura.

A contabilidade faz os contratos funcionarem. A contabilidade afeta os participantes e importa para fins de negociação e barganha entre estes participantes. A escolha contábil é parte do contrato e ajuda a implementá-lo. O “contrato” que conecta cada agente/participante à firma depende das características das contribuições do agente para a firma e da sua remuneração da firma. (...)” (tradução livre)¹⁸⁰

Deste modo, para os Professores Alexsandro Broedel¹⁸¹ e Shyam Sunder¹⁸² a contabilidade teria cinco funções a) mensurar a contribuição de cada um dos participantes nos contratos; b) mensurar a fatia que cada um dos participantes tem direito do resultado da firma; c) informar aos participantes o grau de sucesso no cumprimento destes contratos; d) distribuir informações para todos os potenciais participantes dos contratos com a firma com o objetivo de manter a liquidez dos fatores de produção; e, e) distribuir algumas informações como conhecimento comum (*common knowledge*) para reduzir o custo de negociação dos contratos.

Basicamente, o fisco neste aspecto é visto como um dos vários participantes nesta gama de contratos com a firma, sendo evidentemente que o termo “contrato” utilizado por Sunder não tem a conotação jurídica estrita, sendo que como ressaltado por Broedel¹⁸³ alguns destes contratos nem são explícitos e a abordagem contratual é tratada como uma extensão da teoria econômica clássica com base na microeconomia, com base na premissa de

¹⁸⁰ Cf. SUNDER, Shyam. *Theory of accounting and control*. Cincinnati: International Thomson Publishing, 1997, p. 29.

¹⁸¹ LOPES, Alexsandro Broedel. A teoria dos contratos, governança corporativa e contabilidade. In: LOPES, A. Broedel; IUDÍCIBUS, Sérgio de (Coords.) *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2012, p.177.

¹⁸² Cf. SUNDER, Shyam. Op. cit.

¹⁸³ LOPES, Alexsandro Broedel. Op. cit., p.175-176.

que os agentes agem com racionalidade econômica, de modo que cada participante contribui com a firma (*input*), visando auferir uma participação (*output*) conforme acordado.

Como explica Aleksandro Broedel Lopes:

“É importante caracterizar a chamada teoria contratual da firma. Sob esse ponto de vista teórico, a empresa é vista como um conjunto de contratos entre os diversos participantes. Cada participante contribui com algo para a firma e em troca recebe sua parte no bolo. Empregados contribuem com sua força de trabalho e recebem seus salários. Acionistas contribuem com capital e recebem dividendos e ganho de capital. Fornecedores contribuem com produtos e serviços e recebem dinheiro. O governo contribui (ou pelo menos deveria) garantindo a estabilidade institucional e para isso recebe os impostos. Os contratos são de diversas naturezas, dependendo da relação entre os interessados. Muitos destes contratos não são explícitos e não possuem nenhum tipo de estrutura formal. O importante é estabelecer que qualquer relação estabelecida entre a firma e seus agentes é feita por intermédio de um ou outro tipo de contrato.

O funcionamento adequado da empresa depende do equilíbrio contratual estabelecido. Se uma das partes não está satisfeita com os termos de seu contrato, ou com sua execução, as atividades da empresa podem ser prejudicadas e até mesmo interrompidas. (...)”¹⁸⁴

No caso propriamente das obrigações tributária como estudiosos do direito tributário sabemos que estas obrigações não surgem contratualmente mas sim são originadas da lei (obrigações *ex lege*), tendo em vista o princípio da estrita legalidade em matéria tributária. De qualquer forma, no âmbito da teoria contratual da firma de Sunder, a obrigação tributária a que o fisco tem direito perante a empresa pode lato sensu ser considerada para fins da teoria contábil como uma “participação” parte de um “contrato”.

Isto explica o interesse do Fisco nas informações contábeis da empresa, já que por conta da existência legal da obrigação tributária (*output* que a empresa oferece ao governo), o fisco auferir uma participação nos resultados da empresa, sob a mais variadas formas de fatos geradores, os quais visam a medir a capacidade contributiva/econômica da firma (por exemplo: IRPJ e CSLL sobre o lucro da empresa; ou mesmos os tributos

¹⁸⁴ LOPES, Aleksandro Broedel. A teoria dos contratos, governança corporativa e contabilidade. In: LOPES, A. Broedel; IUDÍCIBUS, Sérgio de (Coords.) *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2012, p.175-176.

indiretos sobre as receitas ou valor agregado: como por exemplo, o PIS-COFINS não-cumulativo e o ICMS sobre o valor agregado pela firma, dentro outros tributos).

Notem que para fins de nosso estudo, é extremamente justificável o interesse dos fiscos estaduais na escrituração e demonstrações contábeis da empresa (contribuinte), uma vez que ao fisco caberá o direito de tributar o ICMS (ou seja, de receber uma participação da firma) com base no valor agregado pela empresa em suas operações industriais e comerciais, de acordo com as normas da legislação tributária brasileira do ICMS.

Note, que ao Fisco estadual, interessa especialmente conhecer em boa parte os *inputs* e *outputs* da firma (contribuinte), especialmente conhecer aquelas operações que envolvem a entrada e a saída de bens, insumos e mercadorias, e que no SPED na EFD-ICMS-IPÍ estão representadas por diversos livros fiscais (tais como: livro registro de entradas; registro de saídas; registro de inventário; registro de controle da produção e do estoque, dentre outros), havendo a necessidade dos fiscos confrontarem estas informações com a contabilidade da firma contribuinte (necessidade de ter informações da ECD – Escrita Contábil Digital conhecendo as demonstrações financeiras e principais livros contábeis, como o Livro Razão e Diário, dentre outras informações).

Portanto, concluímos que a obtenção da Escrita Contábil Digital – ECD no âmbito do Projeto SPED, que é fornecida ao fisco, é uma forma harmônica de informar ao fisco os *inputs* e *outputs* da firma, para que o fisco saiba que a empresa cumpre o seu papel perante o governo (e a sociedade) e que paga adequadamente os tributos conforme o “contrato” socialmente e legalmente firmado, que no direito tributário pelo primado da legalidade está esmiuçado na legislação tributária.

4.2 O contexto moderno das obrigações acessórias (ou dos deveres instrumentais) informatizadas(os).

Neste ponto, estamos adentrando à função da contabilidade para o direito tributário pontuada no plano do cumprimento da obrigação tributária acessórias, ou dos deveres instrumentais.

Preliminarmente, cumpre lembrar que o Professor Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁵ faz críticas pertinentes à nomenclatura conferida pelo legislador tributário (obrigações acessórias) por conta que seu objeto carece de patrimonialidade e na verdade prefere denominá-los de “deveres instrumentais” por entender ser um instrumento de

¹⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 16ª Ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2004, p. 287-290.

acompanhamento do Estado-Administração para a consecução dos seus desígnios tributários. Ou seja, os “deveres instrumentais” são encarados como imposição de formalidades que permitem ao poder público controlar o fiel cumprimento da prestação pecuniária do tributo.

O atual contexto moderno das obrigações acessórias tributárias informatizadas (ou de deveres instrumentais informatizados) está calcado na idéia de governo eletrônico, como uma nova forma de atuação da administração pública em busca de maior eficiência e transparência. O “governo eletrônico” é visto como uma nova “forma de entrega de informações e serviços governamentais”, conforme Moon e Norris¹⁸⁶, e como um instrumento de melhoria dos serviços públicos, de maior transparência, e de aumento da eficiência da administração pública, conforme aponta Haldewang¹⁸⁷.

Neste contexto a administração tributária brasileira buscou a sua modernização em um cenário de implantação do e-GOV que já vinham despontando na América Latina inicialmente com a vanguarda do Chile, país que se destacou por ser um dos países líderes mundialmente em governo eletrônico, especialmente com a utilização de documentos eletrônicos com certificação digital, conforme apontam Marcelo Fernandes¹⁸⁸, Newton Oller¹⁸⁹, dentre outros¹⁹⁰.

Em decorrência da evolução tecnológica e o aumento dos volumes das operações realizadas pelas empresas, as fiscalizações tributárias da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios se viram diante de desafios operacionais que as obrigavam a se modernizar para acompanhar o desenvolvimento das empresas e das tecnologias.

Em termos históricos, pode-se mencionar que os projetos que envolvem obrigações acessórias eletrônicas surgiram originalmente, em 1997, com a criação do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais (SINTEGRA) inicialmente com o objetivo de facilitar a entrega das informações dos contribuintes estaduais em relação ao ICMS e cruzar informações entre as administrações tributárias estaduais.

¹⁸⁶ Cf. MOON, M. J.; NORRIS, D. Does managerial orientation matter? The adopting government and e-government at the municipal level. *Information System Journal*, 15, p. 43-60, 2005.

¹⁸⁷ HALDEWANG, Chistian V. Gobernanza sistêmica y desarrollo em América Latina. In: *Revista de la CEPAL*, nº 85, 2005, 35-52.

¹⁸⁸ FERNANDES, Marcelo Luiz Alves. *Avaliação da utilização de documentos fiscais eletrônicos na rastreabilidade de cargas*. Dissertação (mestrado) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2012.

¹⁸⁹ MELLO, Newton Oller de. Nota Fiscal Eletrônica: Consolidação de um novo paradigma na administração tributária brasileira. In: *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Ed. Noeses, 2008, p. 741-772.

¹⁹⁰ Cf. NOGUEIRA DE AGUIAR, Gisleise. *Avaliação dos impactos às competências dos profissionais contábeis após o Projeto SPED*. Dissertação (mestrado em ciências contábeis e financeiras) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2012, p. 24.

Interessante também pontuar no histórico do SPED, a pertinente observação de Slavov¹⁹¹ ao apontar como um marco jurídico importante a aplicação da Lei Federal 8.218/1991 que determinou em seu artigo 11 que as pessoas jurídicas que utilizassem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficariam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. Sem dúvida, tal marco legal foi um precursor importante do SPED, ocorre que, todavia, na época de sua implantação, não havia propriamente a obrigação de transmissão eletrônica dos dados contábeis e fiscais, e desta forma o contribuinte/empresa apenas disponibilizava os dados eletrônicos quando era efetivamente notificado pelos Fiscos.

Continuando na linha histórica do tempo legislativo, para tal modernização era necessária ainda uma mínima uniformização das obrigações acessórias, solicitadas pelas várias esferas de governo. Com a finalidade de dar início a uma mínima padronização, foi editada a Emenda Constitucional nº 42 de 19 de Dezembro de 2003, introduzindo o inciso XXII ao artigo 37 da Constituição Federal de 1988, determinando que as administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios atuassem de forma integrada, compartilhando cadastros e informações fiscais, na forma da lei ou convenio.

De certa forma, podemos dizer que foi alçado ao plano constitucional uma norma que já estava até certo ponto presente na lei complementar, uma vez que conforme bem pontua Verginelli¹⁹², o artigo 199 do CTN¹⁹³ já previa a possibilidade de compartilhamento de informações entre as administrações tributárias.

A medida implementada teve como objetivo a modernização e a racionalização das informações, promovendo a ação integrada entre as esferas de fiscalização, possibilitando a centralização da informação em um banco de dados único.

Em 2005, o Ajuste SINIEF 7 instituiu-se nacionalmente a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) que veio a ser parte integrante e o embrião do projeto SPED, que só foi

¹⁹¹ SLAVOV, Thiago Nascimento Borges. Sistemas de Informação e Sistemas Integrados de Gestão. In: OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; GALLO, Mauro Fernando (Coords.). *SPED e Sistemas de Informação*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013. p. 32.

¹⁹² VERGINELLI, Carolina Velloso. Projeto SPED. In: OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; GALLO, Mauro Fernando (Coords.). *SPED e Sistemas de Informação*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013. p. 76.

¹⁹³ “ Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”

efetivamente e juridicamente instituído em janeiro de 2007. Com todas as condições reunidas, o Decreto Federal nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, alterado pelo Decreto Federal nº 7.979, de 08 de abril de 2013, instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped.

"Art. 2º O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações".

O SPED, de acordo com a Receita Federal do Brasil¹⁹⁴, tem como principais objetivos: a) promover a integração dos fiscos mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais; b) racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores; c) tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica. Para isto o SPED prevê que os livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias serão emitidos em forma eletrônica.

4.3 A Nota Fiscal Eletrônica –NF-e como o subprojeto “embrião” do SPED.

O projeto da NF-e foi o embrião do SPED e seu primeiro vértice, sendo que sua implantação foi iniciada com a assinatura do Protocolo ENAT 03/2005 (no âmbito do Encontro Nacional e Tributários Estaduais - ENCAT) com a coordenação e a responsabilidade de implantação conduzida principalmente pelos Fiscos estaduais, sendo que a NF-e veio a ser efetivamente instituída com a aprovação Ajuste SINIEF 07/2005.

A utilização de documentos fiscais eletrônicos não é uma exclusividade da América Latina. Europa e Estados Unidos também utilizam esta tecnologia, inclusive há mais tempo do que os países latino-americanos, todavia, o enfoque é totalmente distinto. Tanto na Europa quanto nos Estados Unidos a motivação do uso da fatura eletrônica ou "*electronic-invoice*" teve como origem o próprio mercado privado, na busca de redução de custos. Já na América Latina a motivação original destes projetos surgiu do setor público, mormente

¹⁹⁴ BRASIL, Receita Federal do Brasil. PROJETO SPED: Disponível em <<http://sped.rfb.gov.br/>>, acessado em 01/01/2017.

as administrações tributárias em busca do aprimoramento do controle fiscal e consequente aumento da arrecadação tributária, conforme apontado e relatado por Newton Oller¹⁹⁵.

A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) veio a criar um documento fiscal em modelo plenamente digital para substituir os tradicionais documentos fiscais em papel em todo território brasileiro. O ajuste SINIEF 07/2005 definiu o conceito de Nota Fiscal Eletrônica:

“Um documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela administração tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador.”

A mudança e os impactos do projeto pioneiro da NF-e foram relevantes e implicaram em relevante desburocratização, em relação à emissão de Notas Fiscais, como é bem relatado por Edson Sampaio de Lima¹⁹⁶:

“Para os contribuintes, a mudança significou reestruturar a forma como realizam a emissão de documento fiscal, o que impacta atividades cruciais como faturar. Antes da obrigatoriedade da Nota Fiscal Eletrônica, os contribuintes precisavam solicitar ao administrador público do seu Estado autorização para imprimir, somente em gráfica autorizada, blocos com considerável quantidade de documentos fiscais. A emissão, portanto, estava sujeita apenas a um risco: não ter acompanhado o estoque de documentos fiscais impressos. Com a obrigatoriedade da Nota Fiscal Eletrônica os contribuintes passaram a ter a necessidade de solicitar autorização à administração pública para emitir documento por documento, sem contar a necessidade de alta disponibilidade de internet, salvo nas emissões por contingência, e software de emissão e mensageria, salvo pelo interesse na utilização do emissor on line público. Por outro lado, os custos de administração relacionados à Nota Fiscal Impressa, provenientes das atividades de identificar documentos fiscais emitidos de forma incorreta, ou mesmo as que deveriam ter sido emitidas e não foram, acredita-se, eram substanciais. O compartilhamento das informações entre os entes públicos era praticamente inexistente.”

A implantação da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) trouxe diversos benefícios tanto para as administrações tributárias como para os contribuintes e a sociedade em geral, conforme apontado por diversos autores^{197 198 199} e de acordo com a Receita Federal do Brasil²⁰⁰:

¹⁹⁵ MELLO, Newton Oller de. *Os documentos fiscais eletrônicos no Brasil e na América Latina e seus impactos na automação de processos e no intercâmbio eletrônico de informações na cadeia logística*. Tese (doutorado) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2014, p. 18

¹⁹⁶ SAMPAIO DE LIMA, Edson. *Pesquisa sobre a redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no Brasil*. Dissertação (mestrado em Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2013. p.37-38.

¹⁹⁷ Cf. (MELLO, Newton Oller de. Nota Fiscal Eletrônica: Consolidação de um novo paradigma na administração tributária brasileira. In: *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Ed. Noeses, 2008, p. 756-758).

Benefícios para as Administrações Tributárias:

- Aumento na confiabilidade das informações da Nota Fiscal;
- Possibilidade de cruzamento de informações eletrônicas para fins de auditoria;
- Redução de trâmites presenciais nas repartições e postos fiscais;
- Melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos;
- Redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito;
- Melhoria das informações para fins planejamento de política fiscal;
- Suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal (ajudou na implementação e melhoria do SPED contábil e fiscal);
- Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação.

Benefícios para a Sociedade:

- Redução do consumo de papel, com impacto positivo no meio ambiente;
- Incentivo ao comércio eletrônico e ao uso de novas tecnologias;
- Padronização dos relacionamentos eletrônicos entre empresas;
- Surgimento de oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados à Nota Fiscal Eletrônica.

Benefícios para o Contribuinte Comprador/Vendedor (Emissor de NF-e):

- Redução de custos de impressão e de custos de aquisição de papel;
- Redução de custos de envio do documento fiscal;
- Redução de custos de armazenagem de documentos fiscais;
- Planejamento de logística de entrega pela recepção antecipada da informação da NF-e;
- Redução de erros de escrituração decorrente da digitação de notas fiscais;
- Simplificação de obrigações acessórias, como dispensa de AIDF;

¹⁹⁸ Cf. MELLO, Newton Oller de. *Os documentos fiscais eletrônicos no Brasil e na América Latina e seus impactos na automação de processos e no intercâmbio eletrônico de informações na cadeia logística*. Tese (doutorado) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2014, p. 27-28

¹⁹⁹ Cf. NOGUEIRA DE AGUIAR, Gisleise. *Avaliação dos impactos às competências dos profissionais contábeis após o Projeto SPED*. Dissertação (mestrado em ciências contábeis e financeiras) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2012, p.35-36.

²⁰⁰ BRASIL, Receita Federal do Brasil. PROJETO SPED: Disponível em <<http://sped.rfb.gov.br/>>, acessado em 01/01/2017.

- Redução de tempo de parada de caminhões em Postos Fiscais de Fronteira;
- Melhoria do ambiente negócios pela diminuição da concorrência desleal baseada em sonegação de impostos na emissão do documento fiscal;
- Disponibilidade de acesso às informações nota fiscal (ou fatura) eletrônica;
- Incentivo a uso de relacionamentos eletrônicos com clientes (B2B).

Benefícios para os Contabilistas:

- Eliminação de digitação de dados das notas fiscais;
- Redução de erros de escrituração decorrentes da digitação de notas fiscais;
- Surgimento de oportunidades de negócios e consultoria na prestação de serviços ligados à Nota Fiscal Eletrônica.

Tabela 4.1 – Benefícios da NF-e (compilado pelo autor com base nos autores acima citados).

Por fim, cumpre mencionar que após o sucesso no âmbito estadual o projeto chamou o interesse das municipalidades, e houve também mais recentemente o desenvolvimento do subprojeto da NFS-e (Nota Fiscal de Serviços Eletrônica), especialmente por conta da tributação do ISS, e que atinge as empresas prestadoras de serviços com objetivo de substituir completamente a impressão em papel das notas fiscais de serviços.

4.4 O projeto SPED e as escriturações contábeis (ECD) e fiscais (EFD).

Neste contexto o SPED – Sistema Público de Escrituração Digital foi instituído pelo Decreto Federal nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 com o objetivo de ser *“instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas”, “mediante fluxo único, computadorizado, de informações”*²⁰¹.

O Projeto do SPED se compõe de vários subprojetos²⁰²: em especial a Escrituração Contábil Digital - ECD, a Escrituração Fiscal Digital - EFD (desmembrada em vários módulos EFD - ICMS IPI, EFD –Contribuições, EFD-Reinf), ECF - Escrituração Contábil

²⁰¹ BRASIL, Receita Federal do Brasil. PROJETO SPED: Disponível em <<http://sped.rfb.gov.br/>>, acessado em 01/01/2017.

²⁰² Ver o significado das SIGLAS na lista de ABREVIATURAS da tese.

Fiscal, os subprojetos relativos a documentos fiscais eletrônicos (NF-e, NFS-e, NFC-e, CT-e, MDF-e) e demais módulos (E-Financeira, E-Social).

De acordo com a Receita Federal do Brasil²⁰³:

“o SPED – Sistema Público de Escrituração Digital consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital.”

De acordo com Duarte²⁰⁴ o SPED *“é um conjunto de ações das autoridades fiscais brasileiras no sentido de obter informações sobre todas as operações das empresas em formato eletrônico, ou seja, a vigilância em tempo real por parte do fisco”*, propiciando o SPED uma nova visão da escrituração fiscal e contábil e inovando a relação entre os fiscos e os contribuintes, conforme aponta Nogueira de Aguiar.²⁰⁵

O projeto SPED teve a particularidade de não ser apenas a mera transposição de informações e obrigações fiscais e contábeis, mas sim um projeto inovador que redesenhou o âmbito de exigência destas obrigações agora em formato eletrônico contando com a parceria entre a administração pública e privada. Neste cenário houve a participação das administrações tributárias (surgida a partir dos encontros no ENCAT - Encontro Nacional e Tributários Estaduais, contando não apenas com a participação da Receita Federal mas também das Secretarias de Fazenda Estaduais) tendo havido a participação voluntária de vinte e sete empresas (27) na sua fase piloto e contando também com a participação de entidades renomadas e representativas, tais como Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Comissão de Valores Mobiliários – CVM, Associação Brasileira das Companhias Abertas – ABRASCA, Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas – FENACON, Banco Central do Brasil – BACEN, Departamento Nacional de Registro de Comércio – DNRC, Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais – ANBIMA, Federação Brasileira de Bancos – FEBRABAN, Federação Nacional das Empresas de

²⁰³ BRASIL, Receita Federal do Brasil. PROJETO SPED: Disponível em <<http://sped.rfb.gov.br/>>, acessado em 01/01/2017.

²⁰⁴ DUARTE, Roberto Dias. *O Brasil na era do conhecimento: Big Brother Fiscal*. 3ª Ed., São Paulo: ideas@work, 2009, p.28.

²⁰⁵ Cf. NOGUEIRA DE AGUIAR, Gisleise. *Avaliação dos impactos às competências dos profissionais contábeis após o Projeto SPED*. Dissertação (mestrado em ciências contábeis e financeiras) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2012, p.25.

Serviços Técnicos de Informática e Similares – FENAINF, dentre outras entidades pública e privadas de renomada atuação.^{206 207}

A implantação do projeto SPED, conforme apontam diversos autores^{208 209 210}, visou atingir uma ampla gama de benefícios para os diversos partícipes envolvidos:

Para as Empresas:

- Redução de riscos fiscais para as empresas (eliminação de erros humanos; validação automatizada; maior qualidade da informação com possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e fiscais);
- Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos papel;
- Eliminação do papel com preservação do meio ambiente;
- Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias, possibilitando à área fiscal da empresa trabalhar mais prospectivamente;
- Redução do tempo despendido com a presença auditores fiscais nas instalações do contribuinte;
- Simplificação e agilidade dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (por ex. comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação);
- Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão;
- Melhoria da qualidade da informação;
- Maior facilidade operacional para as empresas (melhor planejamento logístico por conta das informações, especialmente das NF-e; histórico digital para análise estatística; maior rapidez no acesso à informação; uniformização das informações prestadas pelo contribuinte aos diversos Fiscos envolvidos, etc.);
- Maior segurança da informação (diminui-se o risco de extravios, destruição de documentos, por conta de cópias em meio magnético).

²⁰⁶ BRASIL, Receita Federal do Brasil. PROJETO SPED: Disponível em <<http://sped.rfb.gov.br/>>, acessado em 01/01/2017.

²⁰⁷ Cf. NOGUEIRA DE AGUIAR, Gisleise. *Avaliação dos impactos às competências dos profissionais contábeis após o Projeto SPED*. Dissertação (mestrado em ciências contábeis e financeiras) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2012, p.25-26.

²⁰⁸ BRASIL, Receita Federal do Brasil. PROJETO SPED: Disponível em <<http://sped.rfb.gov.br/>>, acessado em 01/01/2017.

²⁰⁹ Cf. NOGUEIRA DE AGUIAR, Gisleise. Op. cit., p.26-27.

²¹⁰ VERGINELLI, Carolina Velloso. Projeto SPED. In: OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; GALLO, Mauro Fernando (Coords.). *SPED e Sistemas de Informação*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013. p. 81-83.

Para o fisco:

- Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;
- Rapidez no acesso às informações;
- Aumento da produtividade do auditor através da eliminação de passos para coleta dos arquivos;
- Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais;
- Aperfeiçoamento do combate à sonegação;
- Maior eficiência nos trabalhos de auditoria fiscal pela fiscalização tributária, que passa a dispor de uma gama de informações fiscais e contábeis da entidade que está sendo auditada;
- Diminuição da necessidade de muitas notificações de solicitação de informação às empresas com diminuição do tempo dos auditores fiscais dentro das empresas contribuintes.

Para a sociedade:

- Preservação do ambiente pela redução do consumo de papel;
- Redução do custo Brasil;
- Concorrência empresarial mais justa com diminuição das "vantagens" da sonegação fiscal.

Tabela 4.2 – Benefícios do SPED (compilado pelo autor com base nos autores acima citados).

A implantação do projeto SPED também pelo ângulo especificamente das empresas pode trazer algumas “desvantagens” no seguinte sentido: o SPED exige informações das mais diversas áreas da empresa (contábil, comercial, tecnologia da informação, fiscal, logística, etc.) o que demanda custos com o sistema de informação e custos com o treinamento de pessoal. Neste sentido, normalmente é apontado como fator de atenção pelas empresas que o processo de implantação gera gastos para as empresas com treinamento, infraestrutura, adequação de sistemas contábeis e de procedimentos, além de dificuldades como a falta de conhecimento da legislação, adaptação às mudanças nas operações, conscientização dos usuários, adequação à nova sistemática. Também são mencionados alguns riscos, como o risco de vazamento de informações, segurança de

dados dos sistemas e os altos custos adaptação dos usuários e dos custos de implantação, conforme apontado por Nogueira de Aguiar²¹¹ e Faria²¹². Especialmente em relação aos riscos fiscais e aos custos de conformidade, voltaremos ao assunto em seguida, em tópico específico deste capítulo (4.5).

Importante também frisar que o projeto SPED tem como coluna mestra de sustentação a certificação digital, que possibilita que os documentos fiscais eletrônicos tenham validade jurídica, ou seja, além de personificar o transmissor da informação pela rede mundial de computadores, por força da legislação brasileira, se garante a validade jurídica aos atos praticados com seu uso (conforme aponta Verginelli²¹³). Isto porque assim como o documento tradicional (em papel), o documento eletrônico necessita cumprir três funções fundamentais (autenticidade, acessibilidade, caráter probatório). Ou seja, é necessário autenticar quem é a pessoa que aprovou a informação daquele documento, sendo que posteriormente a informação do documento eletrônico deve ficar disponível para ser consultada. Por fim, deve se garantir a consistência e a integridade do documento (no caso eletrônico) de modo que este tenha força probatória. No Brasil por meio da MP 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 para que os documentos e livros eletrônicos tenham validade estes precisam ser assinados com chaves certificadas por uma autoridade certificadora credenciada pelo ICP-Brasil. Especificamente em relação à Escrita Contábil Digital - ECD do SPED significa dizer que esta foi assinada eletronicamente pelos responsáveis pela empresa e pelo contabilista e o termo de autenticação gerado na entrega e transmissão eletrônica do SPED, nos termos do Decreto 8.683/2016, significa que foi atendido também ao artigo 1181 do Novo Código Civil, ou seja, a escrituração contábil obteve, perante a Junta Comercial do respectivo estado o Termo de Autenticação dos livros digitais, nos termos da IN DREI 11/2013, conforme apontam Manoel Henrique²¹⁴ e outros²¹⁵.

Em seguida, passaremos a comentar sucintamente sobre as duas principais facetas do projeto SPED: as escriturações contábeis (ECD) e fiscais (EFD).

²¹¹ Cf. NOGUEIRA DE AGUIAR, Gisleise. *Avaliação dos impactos às competências dos profissionais contábeis após o Projeto SPED*. Dissertação (mestrado em ciências contábeis e financeiras) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2012, p.28.

²¹² FARIA, A. C.; FINATELLI, J. R.; GERON, C. M. S.; ROMEIRO, M. D. C. SPED- Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED In: 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Julho, 2010. Disponível em <<http://www.congressousp.fipecafi.org/webJal1tigos10201W248.pdf>>, acessado em 01/01/2017.

²¹³ VERGINELLI, Carolina Velloso. Projeto SPED. In: OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; GALLO, Mauro Fernando (Coords.). *SPED e Sistemas de Informação*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013. p. 83.

²¹⁴ Cf. HENRIQUE, Manoel de Almeida. *Livros contábeis – a escrituração contábil no atual cenário tributário*. São Paulo, Ed. Trevisan, 2016, p. 235-236.

²¹⁵ Cf. NOGUEIRA DE AGUIAR, Gisleise. Op. cit., p.28-31.

4.4.1 O SPED contábil (ECD).

A Escrituração Contábil Digital (ECD) ou SPED Contábil consiste na substituição dos livros contábeis em papel por arquivos na forma digital e foi instituída pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil 787/2007. A Escrituração Contábil Digital (ECD), de acordo com a Receita Federal do Brasil²¹⁶, é parte integrante do projeto SPED e tem por objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo eletrônico, ou seja, corresponde à obrigação de transmitir, em versão digital, os 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 comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Para Duarte²¹⁷, o maior desafio do SPED Contábil é se "*ter uma contabilidade coerente, real e íntegra, auditável eletronicamente pela empresa e pelo Fisco*". Os livros e documentos contábeis são assinados digitalmente, utilizando certificado digital e devem ser transmitidos anualmente ao ambiente do SPED por meio de validador disponibilizado pela Receita Federal do Brasil o PVA (Programa Validador e Assinador). Esse validador permite por meio de suas funcionalidades: a validação do arquivo digital da escrituração, a assinatura digital, a visualização da escrituração, a transmissão para o SPED, e a consulta à situação da escrituração. O ambiente do SPED gera os documentos necessários para arquivamento nas juntas comerciais (tais como: requerimento, termo de abertura e termo de encerramento) e o disponibiliza para a Junta Comercial do Estado competente. Cabe ressaltar ademais que há diversas penalidades para não entrega da ECD, sendo que a legislação federal (Lei 12.873/2013) prevê multa de em geral R\$ 1.500,00 por mês de atraso (a depender do tipo de regime tributário do contribuinte) e no Estado de São Paulo, a legislação estadual é inclusive mais severa, sendo que são previstas diversas multas e penalidades para infrações relativas a livros fiscais, contábeis e registros magnéticos, sendo que em caso de não entrega ou atraso a multa pode chegar a 1% do valor das operações daquele período (conforme artigo 527, inciso V, do RICMS-SP e artigo 85, inciso V, da Lei Estadual 6.374/1989)²¹⁸.

²¹⁶ BRASIL, Receita Federal do Brasil. PROJETO SPED: Disponível em <<http://sped.rfb.gov.br/>>, acessado em 01/01/2017.

²¹⁷ DUARTE, Roberto Dias. *O Brasil na era do conhecimento: Big Brother Fiscal*. 3ª Ed., São Paulo: ideas@work, 2009, p.130.

²¹⁸ A não entrega da escrita contábil digital – ECD gera multas elevadíssimas no Estado de São Paulo, cuja penalidade pecuniária é muito mais severa que a da própria Receita Federal, sendo que no Tribunal de Impostos e Taxas já há um número significativo de autos de infração relativos ao SPED.

Ainda, segundo o artigo 3º da Instrução Normativa RFB 1.420/2013, estão obrigadas a adotar e entregar a ECD, em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir do ano-calendário 2014²¹⁹ as seguintes pessoas jurídicas:

I - as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no lucro real;

II - as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, que distribuïrem, a título de lucros, sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), parcela dos lucros ou dividendos superior ao valor da base de cálculo do Imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita; e

III - As pessoas jurídicas imunes e isentas que, em relação aos fatos ocorridos no ano calendário, tenham sido obrigadas à apresentação da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012.

IV – As Sociedades em Conta de Participação (SCP), como livros auxiliares do sócio ostensivo.

Para as demais pessoas jurídicas, a entrega da ECD é facultativa.

Conforme se percebe da legislação do SPED, o modelo de inclusão dos contribuintes na obrigatoriedade da ECD ocorreu de forma gradual, baseado no critério do regime de tributação. Inicialmente estava limitado às empresas sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real, pequena parcela do mercado empresarial brasileiro com representatividade contributiva. Posteriormente passou-se a abarcar também as empresas do lucro presumido, sob determinadas condições (distribuição de lucros maior que a base de tributação) e também sociedades imunes e isentas que para determinadas contribuições apresentem relevância arrecadatória.

Interessante notar que expressamente estão excluídas da obrigatoriedade de entrega da EFD (conforme § 3º do artigo 3º da Instrução Normativa RFB 1.420/2013) as pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples

²¹⁹ Para o ano-calendário 2016 e seguintes, também passaram a estar obrigadas:

I - as pessoas jurídicas imunes e isentas obrigadas a manter escrituração contábil, nos termos da alínea “c” do § 2º do art. 12 e do § 3º do art. 15, ambos da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que no ano-calendário, ou proporcional ao período a que se refere:

a) apurarem Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins, Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e a Contribuição incidente sobre a Folha de Salários, cuja soma seja superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais); ou

b) auferirem receitas, doações, incentivos, subvenções, contribuições, auxílios, convênios e ingressos assemelhados, cuja soma seja superior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais).

II - as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido que não se utilizem da prerrogativa prevista no parágrafo único do art. 45 da Lei nº 8.981, de 1995.

Nacional), de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Ou seja, os Fiscos até o momento entendem que em termos de obrigações acessórias seria muito oneroso exigir uma escrita contábil digital das empresas abrangidas pelo regime do Simples Nacional. Ou seja, as ME's e EPP's normalmente só estão obrigadas a entregarem a ECD se não estiverem no regime de tributação do Simples Nacional, e caso adotem o lucro presumido, façam distribuição de lucros aos sócios em montantes superiores ao que foi tributado pela base de cálculo do IRPJ.

Ou seja, como se vê o SPED-ECD irá gradualmente ao longo do tempo alcançando todos aqueles empresários e sociedades empresárias que estão obrigados a ter uma escrituração contábil, com o objetivo de no futuro se atingir todos os obrigados, de acordo com o artigo 1.179 do Código Civil²²⁰.

A ECD sofreu os impactos das alterações da legislação na legislação comercial, especialmente no caso dos novos padrões contábeis introduzidos pela Lei 11.638/2007 e pelos artigos 37 e 38 da Lei 11.941/2009. Por este motivo o Fisco passou inicialmente a exigir dos contribuintes a necessidade de apresentar os lançamentos da contabilidade societária utilizando-se dos novos critérios e métodos contábeis introduzidos pela legislação comercial. Ou seja, a empresa deve apresentar os lançamentos da contabilidade societária que foram efetuados utilizando os novos critérios introduzidos pela Lei 11.638/07 e pelos artigos 37 e 38 da Lei 11.941/09.

Todavia, para fins tributários as empresas contribuintes passaram inicialmente a ter que apresentar outro arquivo digital em leiaute semelhante à ECD- Escrituração Contábil Digital, sendo este arquivo parte componente da entrada de dados da escrituração da FCONT - Controle Fiscal Contábil de transição que vigorou até 2.015. Ou seja, havia também a necessidade de apuração do resultado com base na legislação vigente em 31.12.2007, devendo-se na escrituração comercial informada na FCONT se remover os reflexos das alterações introduzidas pela Lei Federal nº 11.638/2007 e Lei Federal nº 11.941/2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei das SA's (Lei nº 6.404/1976). Conforme disciplina a Instrução

²²⁰ “Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a 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.

§ 1º Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

§ 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.

(...)

Art. 970. A lei assegurará tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural e ao pequeno empresário, quanto à inscrição e aos efeitos daí decorrentes.”

Normativa RFB no 949/09, o FCONT é uma escrituração das contas patrimoniais e de resultado em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007.

Com o advento da Lei 12.973/2014 se extinguiu o RTT - Regime Tributário de Transição a partir de 01.01.2015, disciplinando-se então as adequações da legislação tributária aos novos critérios contábeis. Pelo disposto no artigo 64 da Lei 12.973/2014, as empresas poderiam optar pelas novas regras contábeis, conseqüentemente deixando de utilizar o RTT já no ano-calendário de 2014. Portanto, o último ano de entrega do Fcont foi 2015, referente ao ano-calendário 2014, somente para as empresas tributadas pelo lucro real que não optaram pela extinção do Regime Tributário de Transição (RTT) em 2014, conforme Instrução Normativa RFB nº 1.492, de 17 de setembro de 2014. Dessa forma, o F-cont foi definitivamente revogado a partir de 2016 (ano-calendário 2015 em diante).

4.4.2 O SPED fiscal (EFD).

Como, já vimos, o Projeto do SPED se compôs de vários subprojetos: em especial a ECD, a EFD (desmembrada em vários módulos EFD – ICMS-IPI, EFD –Contribuições, EFD-Reinf), ECF - Escrituração Contábil Fiscal, os subprojetos relativos a documentos fiscais eletrônicos (NF-e, NFS-e, NFC-e, CT-e , MDF-e) e demais módulos (e-Financeira, eSocial).

A Escrituração Fiscal Digital - EFD, de acordo com a Receita Federal do Brasil²²¹, é um arquivo digital, assinado eletronicamente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

A Escrituração Fiscal Digital – EFD quanto ao subprojeto EFD- ICMS-IPI foi o pioneiro na instituição da SPED-EFD, tendo sido instituído pelo Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006.

Regra geral, pela cláusula terceira do Convênio ICMS nº 143/2006, a Escrituração Fiscal Digital é de uso obrigatório para os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS ou do Imposto sobre Produtos

²²¹ BRASIL, Receita Federal do Brasil. PROJETO SPED: Disponível em <<http://sped.rfb.gov.br/>>, acessado em 01/01/2017.

Industrializados – IPI, sendo que o contribuinte poderá ser dispensado da obrigação estabelecida nesta cláusula, desde que a dispensa seja autorizada pelo fisco da Unidade Federada do contribuinte e pela Secretaria da Receita Federal. De acordo com a cláusula terceira do Ajuste SINIEF 2/2009, mediante celebração de Protocolo ICMS, as administrações tributárias das unidades federadas e da RFB poderão dispensar a obrigatoriedade da EFD-ICMS/IPI para alguns contribuintes, conjunto de contribuintes ou setores econômicos; ou indicar os contribuintes obrigados à EFD-ICMS/IPI, tornando a utilização facultativa aos demais. Ou seja, nesse sentido, à Secretaria de Fazenda (SEFAZ) do Estado do estabelecimento do contribuinte cabe divulgar a lista dos obrigados. Na prática, por exemplo, no Estado de São Paulo (e também nos demais Estados), para as empresas do SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte) a adoção da EFD-ICMS/IPI é facultativa (só se a ME ou EPP voluntariamente optar em aderir à EFD-ICMS/IPI, nos termos da Portaria CAT 147/2009). O Protocolo ICMS 77/2008, disponível no site do CONFAZ, traz especificamente por Unidade Federativa a lista de contribuintes dispensados e obrigado à EFD-ICMS/IPI.

Ainda de acordo com a cláusula sétima do Convênio ICMS nº 143/2006, a escrituração fiscal da EFD-ICMS/IPI substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros: I - registro de entradas; II - registro de saídas; III - registro de inventário; IV - registro de apuração do IPI; V - registro de apuração do ICMS. Posteriormente também foi incluída a escrituração do “Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP”, livro fiscal necessário para o crédito de ICMS relativo aos bens do ativo imobilizado. Ainda para as empresas com atividades industriais, é previsto, um cronograma a partir de 2.017 até 2.019 para que estas empresas passem a escriturar eletronicamente (no denominado bloco “k”) a escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque. Este último livro fiscal envolve muitas informações industriais e comerciais relevantes das indústrias, pois contém informações financeiras e de contabilidade de custos dos produtos produzidos por estas indústrias, e existe uma forte resistência das entidades de classe empresarial em adotar este livro fiscal, seja pela complexidade seja por questões de sigilo comercial, de modo que frequentemente os Fiscos federal e estadual tem postergado o início de sua inclusão no SPED, remanescendo até o momento apenas a sua obrigatoriedade de apresentação em papel.

Uma outra observação importante a se destacar é de que a legislação assegura o compartilhamento das informações relativas às escriturações fiscal e contábil digitais, em

ambiente nacional, com as Unidades Federadas de localização dos estabelecimentos da empresa, mesmo que estas escriturações sejam centralizadas (cláusula oitava do Convênio ICMS nº 143/2006). Dessa forma, os Fiscos estaduais têm acesso pleno ao SPED tanto da parte da EFD quanto da ECD, ou seja, é auditável ambas as escritas fiscais e comerciais. Deste modo, apesar do ICMS ser apurado por estabelecimento (os estabelecimentos são autônomos para fins da apuração do imposto), os Entes Federativos têm pleno acesso inclusive aos registros contábeis da ECD, que normalmente costumam ser produzidos somente de forma centralizada, já que dizem respeito à pessoa jurídica como um todo.

Por sua vez, a EFD do SPED dada importância da tributação indireta, também passou a contemplar e incluir também um módulo específico para as contribuições de PIS e COFINS. A EFD-Contribuições, de acordo com a Receita Federal do Brasil²²², se trata de arquivo digital instituído no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, a ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo, com base no conjunto de documentos e operações representativos das receitas auferidas, bem como dos custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos da não cumulatividade. Com o advento da Lei nº 12.546/2011, a EFD-Contribuições passou a contemplar também a escrituração digital da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, incidente nos setores de comércio, serviços e indústrias, no auferimento de receitas referentes aos CNAE, atividades, serviços e produtos (NCM) nela relacionados. O modelo de inclusão dos contribuintes na obrigatoriedade também ocorreu de forma gradual e pelo critério baseado no regime de tributação, avançando a obrigatoriedade para as empresas sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no lucro real, presumido e arbitrado.

De qualquer forma, a EFD do SPED não parou de avançar e atualmente também inclui o bloco da EFD-Reinf. A Escrituração Fiscal Digital das Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária Substituída (EFD-Reinf), de acordo com a Receita Federal do Brasil²²³, é o mais recente módulo do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e está sendo construída em complemento ao Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial). A EFD-Reinf abarca todas as retenções do contribuinte sem relação com o trabalho, bem como as informações sobre a receita bruta para a apuração das contribuições previdenciárias substituídas. A nova escrituração

²²² BRASIL, Receita Federal do Brasil. PROJETO SPED: Disponível em <<http://sped.rfb.gov.br/>>, acessado em 01/01/2017.

²²³ Ibid., acessado em 01/01/2017.

substituirá as informações contidas em outras obrigações acessórias, tais como o módulo da EFD-Contribuições que apura a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). Dentre as informações prestadas através da EFD-Reinf, de acordo com a Receita Federal do Brasil²²⁴, destacam-se aquelas associadas: aos serviços tomados/prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada; às retenções na fonte (IR, CSLL, COFINS, PIS/PASEP) incidentes sobre os pagamentos diversos efetuados a pessoas físicas e jurídicas; à comercialização da produção e à apuração da contribuição previdenciária substituída pelas agroindústrias e demais produtores rurais pessoa jurídica; às empresas que se sujeitam à CPRB (cf. Lei 12.546/2011); dentre outras.

Como vimos, o Projeto do SPED se compõe de vários subprojetos no que concerne à EFD foi desmembrado em vários módulos EFD – ICMS-IPI, EFD –Contribuições, EFD-Reinf, como enfatizamos neste subitem. Nesta seara o papel das Secretarias de Fazenda das Unidades Federativas foi fundamental, dado o pioneirismo do módulo da EFD – ICMS-IPI, cujas informações são essenciais para a fiscalização eletrônica do ICMS. De qualquer forma, o SPED ainda apresenta outros projetos.

4.4.3 O SPED fiscal (outras etapas).

O SPED ainda apresenta outros projetos que visam a melhoria da fiscalização e também à plena informatização das obrigações acessórias.

Com relação aos documentos fiscais eletrônicos já demos destaque, inclusive por sua importância no âmbito do ICMS à Nota Fiscal Eletrônica-NF-e. De qualquer forma, os subprojetos relativos a documentos fiscais eletrônicos envolvem diversos tipos de documentos fiscais: NF-e, NFS-e, NFC-e, CT-e, MDF-e. A Nota Fiscal de Serviços eletrônicas é também um avanço no âmbito das administrações tributárias municipais, e seguiu os padrões de sucesso da já implementada NF-e. De qualquer forma, dado o seu interesse específico no que concerne à tributação dos serviços pelo ISS, iremos nos abster de entrar em detalhes quanto a este, bem como de outros projetos de documentos eletrônicos, que não tenham interesse primordial e direto na arrecadação do ICMS.

Todavia, vale uma rápida menção ao CT-e – Conhecimento de Transporte Eletrônico que é um projeto fortemente atrelado à fiscalização do ICMS por dois motivos principais: o primeiro, de que as transportadoras por seus mais diversos modais de transporte (rodoviário, aquaviário, aéreo, etc.), estão sujeitas à tributação do ICMS; o

²²⁴ BRASIL, Receita Federal do Brasil. PROJETO SPED: Disponível em <<http://sped.rfb.gov.br/>>, acessado em 01/01/2017.

segundo de que o documento fiscal do serviço de transporte em relação a cargas de mercadorias é uma prova essencial na fiscalização contábil e tributária do trânsito das mercadorias, ou seja, é um elemento de informação comumente utilizado pelo fisco nas autuações para se perquirir o recolhimento do tributo sobre a materialidade mais relevante do ICMS, qual seja, a das operações de circulação de mercadorias.

De acordo com a Receita Federal do Brasil²²⁵, se pode conceituar o CT-e como um documento de existência exclusivamente digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar uma prestação de serviços de transportes, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e a autorização de uso fornecida pela administração tributária do domicílio do contribuinte. O Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-e) é o modelo de documento fiscal eletrônico, instituído pelo AJUSTE SINIEF 09/07, de 25/10/2007, que poderá ser utilizado para substituir um dos seguintes documentos fiscais: Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8; Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9; Conhecimento Aéreo, modelo 10; Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11; Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 27; Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7, quando utilizada em transporte de cargas; sendo que o CT-e também poderá ser utilizado como documento fiscal eletrônico no transporte dutoviário e, atualmente também, nos transportes Multimodais. Ou seja, a utilização do CT-e, que já é uma realidade, promete trazer uma quantidade de informações capaz de atrelar as mercadorias constantes nas NF-e com informações dos contribuintes do ICMS, e certamente será cada vez mais um avanço sem precedentes na fiscalização do trânsito de mercadorias pelos Fiscos estaduais.

Por fim, há diversos outros módulos do SPED em aperfeiçoamento a serem mencionados: o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), a Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), bem como a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) que originalmente chegou a ser denominada de Escrituração Fiscal Digital do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica (EFD-IRPJ) e que também já foram implementados e merecem atenção, muito embora não estejam destacados nesta pesquisa.

A Escrituração Fiscal Digital do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica (EFD-IRPJ) que no final acabou sendo

²²⁵ BRASIL, Receita Federal do Brasil. PROJETO SPED: Disponível em <<http://sped.rfb.gov.br/>>, acessado em 01/01/2017.

denominada oficialmente de Escrituração Contábil Fiscal (ECF) foi uma das últimas novidades implementados no SPED e veio com a finalidade de substituir a obrigação acessória da DIPJ. A Escrituração Contábil Fiscal (ECF), de acordo com a Receita Federal do Brasil²²⁶, substituiu a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a partir do ano-calendário 2014, com entrega em junho do ano posterior ao do período da escrituração no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). Portanto, a DIPJ foi extinta a partir do ano-calendário 2014. São obrigadas ao preenchimento da ECF todas as pessoas jurídicas, inclusive imunes e isentas, sejam elas tributadas pelo lucro real, lucro arbitrado ou lucro presumido, com algumas poucas exceções definidas pela legislação.

Portanto, o SPED consiste numa gama de projeto “vivos” em transformação e ainda em expansão. Alguns destes projetos complexos estão em fase de aperfeiçoamento e outros em fase de estudo pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e outros órgãos governamentais para poderem adentrar no ambiente do SPED em breve.

O que se pode concluir é que a administração tributária (compreendendo os Fiscos de todas as esferas federativas) está investindo recursos significativos no Projeto SPED para, principalmente reduzir os custos administrativos e aumentar a eficiência arrecadatória. Estes investimentos públicos também beneficiam a sociedade pois diminuem a sonegação e fazem com que a arrecadação ocorra de forma mais espontânea e com custos menores de fiscalização. Um dos benefícios mais esperados, sobretudo pela sociedade empresarial em geral, é a racionalização das obrigações acessórias, uma das propostas e premissas do Projeto SPED, que gradualmente irão redundar na substituição ou eliminação de obrigações acessórias anteriormente existentes que serão totalmente substituídas pelo SPED.

4.4.4 O SPED fiscal (outras etapas) – Perspectiva para a substituição da GIA-ICMS.

No âmbito do ICMS, ao menos do Estado de São Paulo, há um projeto em desenvolvimento visando a substituição da principal obrigação acessória mensal entregue pelos contribuintes paulistas, que é a declaração mensal da GIA-ICMS.

Se este projeto caminhar efetivamente durante o ano de 2017 espera-se que no âmbito do ICMS, até o ano de 2018 haja a efetiva substituição das obrigações acessórias de

²²⁶ BRASIL, Receita Federal do Brasil. PROJETO SPED: Disponível em <<http://sped.rfb.gov.br/>>, acessado em 01/01/2017.

declaração mensal do ICMS denominadas de GIA-ICMS (Guia de Informação e Apuração do ICMS), pelo menos no Estado de São Paulo e nos principais Estados.

Trataremos em seguida, no próximo tópico dos custos de conformidade tributária (que são os custos necessários ao cumprimento da obrigação acessória), e entendemos que esta etapa de substituição da principal obrigação acessória do ICMS em todos os Estados é uma etapa fundamental já que não fará sentido exigir da empresa contribuinte do ICMS uma duplicidade de informações, já que todas as principais informações fiscais e contábeis já estão contempladas na EFD-ICMS/IPI e na ECD.

4.5 Os impactos do SPED em relação aos Custos de Conformidade Tributária (para administração tributária e contribuintes) e a administração de Riscos Fiscais pelas empresas contribuintes.

Duas temáticas nos chamam a atenção neste tópico: de um lado os custos de conformidade para a adoção e implementação do SPED (significativo para o Fisco e para as empresas) e de outro a administração de novos riscos fiscais pelas empresas contribuintes em face da entrega de toda a escrituração fiscal e contábil aos Fiscos por meio do SPED.

Interessante neste aspecto, conforme aponta Duarte²²⁷, mencionar o estudo promovido pela PricewaterhouseCoopers, Banco Mundial e IFC em que são analisados os tributos que uma empresa de médio porte tem que pagar no Brasil e no Mundo, além de se medir o custo administrativo de todos os encargos trabalhistas e tributários (nas esferas federal, estadual e municipal). Ou seja, a partir de modelos de empresas pré-formatados calcula-se os tributos pagos e também o tempo gasto no cumprimento de todas as obrigações tributárias principais e acessórias também possuindo três indicadores: *total tax rate*; *tax payments*; e *time to comply*. Este estudo mundial denominado “*Paying Taxes 2013*”²²⁸, produzido pela PwC, Banco Mundial e IFC, que mede a facilidade de pagamento de impostos em 185 economias (países) em todo o mundo, aponta que no Brasil são gastas 2.600 horas (por ano) para “compliance” dos tributos (para atender as obrigações fiscais), sendo que os tributos e impostos sobre o consumo envolvem 1.374 horas para o cumprimento de todas as obrigações principais e acessórias. Neste quesito de número de

²²⁷ DUARTE, Roberto Dias. SPED e as Pequenas Empresas. In: OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; GALLO, Mauro Fernando (Coords.). *SPED e Sistemas de Informação*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013. p.103-104.

²²⁸ THE WORLD BANK, IFC AND PWC, *Paying Taxes 2013: The Global Picture*, World Bank, International Finance Corporation and PricewaterhouseCoopers, www.doingbusiness.org, English Version, 2012, p 151.

horas para “compliance” o Brasil é o país que ocupa o último lugar no estudo (posição de número 185), por apresentar o maior número de horas para o cumprimento das obrigações tributárias.

Ou seja, o projeto SPED é crucial neste cenário, pois como vimos, um dos seus principais objetivos era o de reduzir o número de diversas obrigações acessórias e a demanda de diversas informações repetidas e em formatos distintos pelos vários entes tributantes.

De outro lado, o intercruzamento de dados do SPED entre os fiscos das várias esferas aumenta “sem sombra de dúvidas” a possibilidade de lavratura de autuações por parte dos Fiscos, podendo se abrir caminho para as autuações “eletrônicas” dentro do prazo decadencial quando é detectado que determinado eletronicamente que o contribuinte não recolheu o tributo ou efetuou o recolhimento a menor. Hoje com a obrigatoriedade de entrega de obrigações acessórias por meio de arquivos digitais, os Fiscos em suas três esferas (federal, estadual e municipal) passaram a ter acesso à uma infinidade de dados, de documentos fiscais, de obrigações fiscais e registros contábeis de diversas empresas, por meio de documentos digitais que possibilitam uma utilização mais ágil para fins de identificação do crédito tributário eventualmente suprimido pelos contribuintes, e que também em termos jurídico acaba gerando um prova muito mais precisa e mais difícil de ser contraditada na defesa do contribuinte, tanto em âmbito administrativo como judicial. Temos vivenciado na esfera estadual uma forte tendência de utilização desta ampla gama de informações eletrônicas nas autuações fiscais. Neste sentido, Andréia F. R. Maricato traz um exemplo claro na área estadual de autuações que tem tocado inclusive muitas pessoas físicas, em relação ao ITCMD estadual:

“Na esfera estadual há um grande exemplo comum que está sendo fiscalizado de forma efetiva com a Informatização fiscal, é o caso de doação em direito entre pais e filhos, para o qual não há incidência de IR e, ao mesmo tempo, nem o doador nem o donatário recolhem o ITCMD ainda mais quando estão em Estados diferentes; com a informatização fiscal, esse tipo de sonegação pode acabar, pois todos os Estados terão acesso às informações prestadas pelo contribuinte, podendo autuá-lo dentro dos prazos de decadência e prescrição, o que não ocorre hoje.

Com a Informatização fiscal, os Estados conseguem detectar com mais facilidade os casos em que o tributo deveria ter sido recolhido e passam a cobrá-lo do contribuinte.

Antes, o Estado tinha de notificar (o contribuinte) para saber se o valor declarado no IR era uma doação mesmo. Com o cruzamento de informações, a fiscalização ficou mais fácil, e, caso fique constatado que o contribuinte deixou

de recolher o imposto, o Estado enviará uma notificação cobrando o com multa e juros.”²²⁹

Neste item, portanto discutiremos os impactos do SPED em relação aos custos de conformidade tributária (para administração tributária e contribuintes) e a administração de riscos fiscais pelas empresas contribuintes, pois tratam-se de temas contábeis essenciais a serem debatidos e com forte impacto no adequado cumprimento das obrigações tributárias principal e acessória, sendo que nosso enfoque será dado em relação ao Fisco estadual (no ICMS).

4.5.1 O SPED e os custos de conformidade para a Administração Tributária e para os contribuintes.

Os custos de conformidade na seara tributária podem ser divisados em três categorias (conforme Bertolucci²³⁰ e relatado por Almeida²³¹): a) os próprios tributos em si (ou seja, a carga tributária referente às espécies tributárias notadamente os impostos, taxas e contribuintes); b) os custos de distorção (relativos a mudanças do comportamento econômico pela existência dos tributos – alterações de preços, de fatores de produção, etc.); c) e os denominados custos operacionais tributários²³² (que são os custos para se operar o sistema tributário) – este último é que nos interessa em relação ao Projeto SPED. Nesta terceira categoria podem ser divisados dois tipos de recursos que geram custos operacionais do sistema tributário:

- i) custos administrativos relativos aos recursos do poder público em legislar, arrecadar e controlar – ou seja, todo o custo da administração tributária em suas esferas federal, estadual e municipal;
- ii) custos de conformidade na tributação (também denominado *compliance costs of taxation*), este atinente à esfera privada e que representa os custos dos contribuintes para atender às disposições legais, ou seja, os custos das pessoas físicas e jurídicas em cumprir as obrigações principais e acessórias em matéria tributária.

²²⁹ MARICATO, Andréia F. R. *Os impactos das mudanças dos deveres instrumentais com a informatização fiscal: constituição do crédito tributário; prescrição e decadência; e prova tributária*. 2014. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica – PUC/SP, São Paulo, 2014, p. 62.

²³⁰ BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *O Custo de Administração dos Tributos Federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento*. 2005. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP/SP, São Paulo, 2005, p. 19-20.

²³¹ ALMEIDA, Fábio da Silva e. Tributos e as Obrigações Acessórias. In: OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; GALLO, Mauro Fernando (Coords.). *SPED e Sistemas de Informação*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013. p. 55-56.

²³² BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. Op. cit., p. 37-42.

No que concerne aos custos administrativos relativos aos recursos do poder público de toda a administração tributária não existem números e informações precisos e confiáveis sobre efetivamente quanto houve de investimento em todas as esferas (federal, estadual e municipal), conforme preconizado pela doutrina.

De qualquer forma, Edson Sampaio de Lima²³³ em sua pesquisa de 2013 aponta que foram feitos relevantes investimentos por parte do setor público para que houvesse a implementação do Projeto SPED e com base em informações obtidas junto ao SERPRO e à Receita Federal do Brasil até agosto de 2013 os investimentos no Projeto SPED eram da ordem de R\$ 388.087.363,22:

Tabela 4.3 – Investimentos realizados no SPED

| Natureza do Investimento | Início até 08.2013 |
|--|-----------------------|
| | Investimento |
| Desenvolvimento do projeto | 97,969,106.13 |
| Aquisição de infraestrutura | 191,945,096.32 |
| Qualificação ou contratação de pessoas | 70,024,181.10 |
| Subtotal | 359,938,383.55 |
| FCONT | 2,015,831.27 |
| EFD IRPJ | 4,084,693.00 |
| CT-e | 1,389,992.64 |
| EFD ICMS/IPI | 4,379,502.49 |
| ECD | 4,110,359.75 |
| NF-e | 7,574,780.92 |
| NFS-e | 1,077,682.50 |
| Portal SPED | 1,006,165.70 |
| EFD Contribuições | 2,519,971.40 |
| EFD Financeiras | - |
| Subtotal | 28,158,979.67 |
| Total | 388,097,363.22 |

Fonte: SAMPAIO DE LIMA, Edson. *Pesquisa sobre a redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no Brasil*. Dissertação (mestrado em ciências contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. p.47.

Do ponto de vista do Fisco estadual de São Paulo, temos presenciado fortes investimentos, inclusive no que se refere ao corpo interno da SEFAZ-SP (que são aqueles que irão auditar as informações fiscais e contábeis do SPED) em relação principalmente à software e treinamento, onde foram adquiridos pela coordenadoria de administração tributária softwares capazes de manipular e gerar relatórios a partir do SPED e a promoção de cursos específicos de auditoria contábil tributária digital para os auditores fiscais. Ou seja, não há dúvidas que os Fiscos de todas as esferas investiram de forma pesada para a

²³³ SAMPAIO DE LIMA, Edson. Op. cit. p.42-48.

implementação do Projeto SPED, haja visto que o Fisco é o principal usuário desta gama de informações. Todavia, os custos não são apenas públicos, mas há diversos custos privados que ficam a cargo das empresas e como não há uma mensuração dos investimentos, custos e despesas atrelados ao projeto SPED e que foram e estão sendo incorridos pelas empresas, não existem estatísticas efetivas em termos de valor sobre os custos de conformidade tributária para as empresas como um todo.

Os custos de conformidade tributária são os mais relevantes a serem mencionados neste tópico, pois estão intimamente relacionados com o cumprimento das obrigações fiscais e contábeis amplamente exigidas pelos Fiscos (federal, estadual e municipal). Basicamente o projeto SPED justamente visou a informatização e a unificação destas diversas obrigações tributárias em um formato eletrônico único, com o objetivo de unificar as informações contábeis e fiscais prestadas aos Fiscos, tendo em vista justamente a redução destes custos de conformidade tributária.

Conforme relatado por Myoshi²³⁴, com base na conceituação de custos de conformidade desenvolvida por Sandford²³⁵:

“Os custos de conformidade tributária representam todos aqueles custos incorridos por contribuintes ou terceiros, como empresas, com o propósito de satisfazer todos os requisitos e obrigações impostas por um sistema tributário. Incluem-se nesta definição o custo de aquisição de conhecimento, suficiente para satisfazer todas as determinações tributárias, registrar e guardar os recibos e outros documentos necessários para o preenchimento de declarações fiscais; o pagamento de profissionais especializados em tributação e a remuneração de funcionários que tratam de questões tributárias; custos incidentais como postagem, telefone e viagens para encontrar-se com os consultores ou com a repartição pública tributária”.

Os custos de conformidade na classificação de Sandford dividem-se em três categorias específicas (conforme tese de Bertolucci²³⁶ e relatado por Almeida²³⁷): a) custos

²³⁴ MYOSHI, Roberto Kazuo. *Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no Estado de São Paulo*. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP, Ribeirão Preto, 2011, p. 26.

²³⁵ Conduziram estudos em 680 empresas britânicas em relação ao IVA no final da década de 80, concluindo que os custos de conformidade desta modalidade de tributo foram de 3.69% dos lucros. (apud SANDFORD. C.; GODWIN M.; HARDWICK, P. Administrative and costs of taxation. Bath: Fiscal Publications, 1989)

²³⁶ Classificação apresentada por Bertolucci embasada em Sandford (apud SANDFORD. C.; GODWIN M.; HARDWICK, P. Administrative and costs of taxation. Bath: Fiscal Publications, 1989 in BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *O Custo de Administração dos Tributos Federais no Brasil: comparações internacionais e*

monetários diretos (que são os principais atinentes aos recursos internos e externos para que a empresa/contribuinte realize as atividades exigidas pelo Fisco); b) custos temporais (ao tempo gasto pelos gestores da empresa para efetuar todos os cálculos e prestar todas as obrigações da seara tributária) e por fim, até mesmo c) custos psicológicos (estresse do contribuinte em que mesmo sendo honesto e estando de boa-fé fica ansioso sem saber se poderia ter errado na prestação de alguma informação ao Fisco).

Em verdade todos estes custos de conformidade tributária podem ser mensurados monetariamente pelas próprias empresas, em que pese, os custos psicológicos sejam de mais difícil mensuração. Todavia, temos evidenciado em nossa prática profissional, especialmente na seara estadual do ICMS, que muitas vezes os “custos meramente psicológicos” se transformam em custos reais para o contribuinte. Não é incomum no âmbito do TIT-SP nos depararmos com situações de autuações fiscais, que em que pese não haver dolo do contribuinte ou do seu contador, acabam ocorrendo autuações por mero descumprimento de obrigações acessórias, especialmente no que concerne a obrigações acessórias informatizadas (desde o antigo SINTEGRA, bem como de obrigações relativas à NF-e e ao SPED – ECD/EFD).

Na classificação de Sandford os custos de conformidade (conforme aponta Bertolucci²³⁸ e Almeida²³⁹) também podem ser divisados entre custos temporários e custos permanentes, sendo os temporários aqueles decorrentes especialmente da mudança da legislação tributária ou que impactem em mudanças nas obrigações tributárias (custos com consultas a escritórios de advocacia e auditores, treinamento de pessoal, compra de ativos e de softwares, execução de rotinas em fase de treinamento, etc.), e já os permanentes são aqueles custos que irão permanecer para a entidade após a incorporação de todas as novas rotinas e ainda que já se tenha atingido um nível de eficiência adequado.

Evidentemente que para o projeto do SPED tais conceitos são plenamente aplicáveis, já que na prática no momento da implementação do SPED há naturalmente um aumento inicial de custos de conformidade para a empresa-contribuinte especialmente

propostas para aperfeiçoamento. 2005. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP/SP, São Paulo, 2005, p. 21).

²³⁷ ALMEIDA, Fábio da Silva e. Tributos e as Obrigações Acessórias. In: OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; GALLO, Mauro Fernando (Coords.). *SPED e Sistemas de Informação*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013. p. 72.

²³⁸ Classificação apresentada por Bertolucci embasada em Sandford (apud SANDFORD. C.; GODWIN M.; HARDWICK, P. *Administrative and costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989 in BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *O Custo de Administração dos Tributos Federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento*. 2005. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP/SP, São Paulo, 2005, p. 21).

²³⁹ ALMEIDA, Fábio da Silva e. Op. cit., p. 72.

quanto a requisitos tecnológicos, softwares e treinamento, mas em parte estes custos são temporários, pois o impacto é sempre maior quando da adoção inicial de determinada prática de obrigação acessória.

Neste sentido, Edson Sampaio de Lima²⁴⁰ em sua pesquisa de 2013 indica que as empresas apontaram em pesquisa sobre os custos de conformidade do SPED, de que há uma frustração de não se obter dispensa de algumas obrigações acessórias, o que, por si só, já onera a operação das empresas, e ainda a maioria das empresas citou que a complexidade das novas obrigações não é temporária e grande parte está relacionada principalmente ao fato de que muitas obrigações exigem os mesmos dados em momento distinto e de forma diferente, o que exige muito tempo em conciliações de informações e adequação de sistemas.

Ocorre que como o SPED não é uma obrigação fiscal e contábil única (é um instrumento único), e é composto, sim, por vários blocos distintos, houve e há ainda em curso um permanente processo de aperfeiçoamento e de criação de novos blocos fiscais, que ainda demandam custos temporários de adaptação significativos para o contribuinte. Com o passar do tempo, mediante a solidificação destes novos blocos de informações fiscais, e com a gradual eliminação e substituição de antigas declarações fiscais é esperado que haja naturalmente uma diminuição destes custos temporários de conformidade tributária.

No estudo conduzido por Luciano Nascimento²⁴¹ sobre os fatores que impactam na adoção e na implementação do SPED na avaliação dos gestores das empresas brasileiras, há algumas conclusões interessantes: o principal fator de adoção do SPED pelas empresas foi a obrigatoriedade governamental, uma vez que o governo é um dos principais, se não o principal ator do ambiente regulatório. Apenas em segundo lugar aparece por parte das empresas a expectativa de se diminuir o número de obrigações acessórias. De qualquer forma, o pesquisador apontou que os fatores benefícios percebidos e desafios percebidos registraram nível de elevado de convicção quanto ao impacto sobre a adoção e implementação do SPED nas empresas pesquisadas, sinalizando que as empresas têm grandes expectativas quanto à obtenção de oportunidades ligadas à simplificação de obrigações fiscais acessórias ou mesmo redução de custos para atendimento das demandas

²⁴⁰ SAMPAIO DE LIMA, Edson. *Pesquisa sobre a redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no Brasil*. Dissertação (mestrado em Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2013. p.61-63.

²⁴¹ NASCIMENTO, Luciano Alves. *Os fatores que impactam na adoção e na implementação do SPED na avaliação dos gestores das empresas brasileiras*. Dissertação (mestrado em Administração) – Universidade Estácio de Sá, Rio de Janeiro, 2013, p. .70-74.

fiscais governamentais ao mesmo tempo em que entendem que há dificuldades a serem superadas para se obter os benefícios esperados.

Em estudo realizado pelo Núcleo de Estudos Fiscais (FGV) em 2011, conforme relata Andressa G. Torquato F. Rêgo²⁴², foram entrevistadas diversas empresas sendo que no geral, foi apontado que o SPED não reduziu inúmeras obrigações acessórias conforme era a proposta inicial, e de que permanecem sendo solicitadas das empresas diversas informações em duplicidade, sendo apontado inclusive, que a esfera estadual é problemática no sentido de que os Estados possuem diversas obrigações fiscais distintas em paralelo ao SPED Fiscal e de que mesmo o SPED Fiscal tem experimentado mudanças constantes de padrão de informações solicitadas, o que traz dificuldades aos departamentos fiscais das empresas.

Por outro lado, considerando o cenário atual (2017), já assinalamos aqui que em parte estes objetivos já começam a ser atingidos, mas os Fiscos em todas as esferas (federal, estadual e municipal) têm que se esforçar para cumprir a promessa da implementação do SPED e de fato substituir todas as obrigações acessórias tributárias por uma obrigação acessória integrada e única (SPED). O fisco federal já substituiu efetivamente a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a partir do ano-calendário 2014 para as entregas a partir de 2015, pela Escrituração Contábil Fiscal (ECF), que é parte integrante do SPED.

O Fisco estadual já abandonou diversas obrigações acessórias como o AIDF (autorização de impressão de documentos fiscais, que foi extinto após a Nota Fiscal eletrônica), os arquivos fiscais do SINTEGRA que são substituídos pela EFD-ICMS/IPI do SPED, mas espera-se que se caminhe os projetos de extinção da GIA de ICMS efetivamente durante o ano de 2017 de modo que no âmbito do ICMS até o ano de 2018 haja a efetiva substituição das obrigações acessórias de declaração mensal do ICMS denominadas de GIA-ICMS (Guia de Informação e Apuração do ICMS) pelos blocos constantes no SPED, ao menos no Estado de São Paulo e nos principais Estados.

Portanto, existe ainda um grande desafio a todos os fiscos (federal, estadual e municipal). Quanto ao ICMS o fisco deve buscar na medida do possível tornar mais prático e simples a EFD-ICMS/IPI para que realmente haja um ganho para os contribuintes em termos de diminuição da complexidade e tempo para se preencher todas as informações

²⁴² FERNANDES, Andressa G. Torquato. Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias. *FISCOSoft Impresso*, Artigo Federal, 2011.

necessárias ao Fisco estadual. Como pontuamos, o cumprimento da adoção e implementação do SPED trouxe custos de conformidade para as empresas, que terão que ser compensados pela justa expectativa de extinção das mais variadas obrigações acessórias tributárias nas várias esferas de governo e por uma maior racionalidade dos Fiscos na exigência das informações contábeis e fiscais.

4.5.2 O SPED e a administração de riscos fiscais pelas empresas contribuintes.

Quando se fala em custos de conformidade tributária, isto automaticamente nos remete à ideia de riscos fiscais para as empresas, na medida que no Brasil estamos inseridos num ambiente tributário altamente complexo. Mesmo que se apeguemos somente ao imposto estadual (ICMS) o grau de complexidade para um tributo de consumo é extremamente elevado no Brasil considerando a competência de formular a legislação tributária por vinte e sete Unidades Federativas, e adicionalmente as diversas interpretações distintas entre os Entes Tributantes sobre a legislação tributária do ICMS, o que ocasiona um certo grau de insegurança jurídica e que naturalmente já traz riscos fiscais às empresas.

De fato, conforme apontado nos estudos de Neubig e Sangha²⁴³ e bem pontuado por Grecco²⁴⁴, a conformidade tributária faz parte da atividade operacional da empresa e seu descumprimento pode trazer perdas e representar uma alta carga de risco para o *compliance*, já que a desconformidade tributária gera não somente perdas econômicas e financeiras mas também reputacionais, aquelas que impactam na imagem da empresa, no mercado acionário e em futuros negócios.

O risco fiscal seria, portanto, componente do risco operacional da empresa e se refere à possibilidade de perda não relacionada ao descumprimento voluntário das normas tributárias ou não relacionada à intenção de sonegação por parte da empresa, mas que se dá principalmente por interpretação “indevida” da legislação tributária, proveniente de processos jurídicos (administrativos e judiciais) decorrentes de alguma controvérsia fiscal, ou mesmo por erros ou falhas de sistemas e controles fiscais e contábeis, que poderiam ser considerados aceitáveis em um cenário de grande complexidade, conforme apontado por

²⁴³ NEUBIG, T; SANGHA, V. Tax risk and strong corporate governance, *Tax Executive*, Washington: v. 56: n. 2, pp. 114-119, 2004.

²⁴⁴ Cf. GRECCO, Gerson Begas. *Proposta para mitigação do risco fiscal das organizações contábeis brasileiras*, 2014. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial), Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2014, p. 27.

Marshall²⁴⁵, nos estudos de Neubig e Sangha²⁴⁶ e bem pontuado por Grecco²⁴⁷. Assim, pelo conceito de Neubig e Sangha na versão traduzida por Myoshi, define-se “o risco tributário como todos aqueles riscos que podem criar um resultado inesperado”.²⁴⁸

Roberto K. Myoshi²⁴⁹ explica que “o gerenciamento de riscos tributários está relacionado com os riscos em processos e procedimentos voltados ao correto cálculo do tributo a ser recolhido, bem como a satisfação das demais obrigações tributárias acessórias”.

O risco fiscal relacionado com desconformidades²⁵⁰ na obrigação acessória ou principal, envolve não apenas o cálculo incorreto do tributo para menos, o qual pode acarretar um recolhimento a menor para o Fisco com risco de autuação por parte da autoridade tributária que cobrará além do tributo, a multa tributária e os juros; mas também envolve o risco fiscal relativo ao cálculo do tributo a maior, em que a empresa fará um recolhimento tributário maior que o devido tomando em conta a interpretação do Fisco sobre aquela legislação tributária, de modo que a empresa terá um aumento de suas despesas e custos por conta da aplicação incorreta da legislação tributária e encontrará grandes óbices e custos para a repetição do indébito tributário. Especialmente na seara do ICMS, a repetição administrativa ou judicial de valores recolhidos a maior é extremamente difícil na prática e morosa, e normalmente requer a comprovação e autorização dos destinatários, nos termos do artigo 166 do CTN²⁵¹.

²⁴⁵ MARSHALL, C. L. *Medindo e Gerenciando Riscos Operacionais em Instituições Financeiras*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002, p. 431.

²⁴⁶ NEUBIG, T.; SANGHA, V. Op. cit., pp. 114-119.

²⁴⁷ Cf. GRECCO, Gerson Begas. Op. cit., p. 27.

²⁴⁸ NEUBIG, T.; SANGHA, V. Tax risk and strong corporate governance, *Tax Executive*, Washington: v. 56: n. 2, pp. 114-119, 2004. (trad. MYOSHI, Roberto Kazuo. *Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no Estado de São Paulo*. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP, Ribeirão Preto, 2011, p.32)

²⁴⁹ MYOSHI, Roberto Kazuo. *Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no Estado de São Paulo*. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP, Ribeirão Preto, 2011, p. 32.

²⁵⁰ “A desconformidade ocorre tanto no descumprimento das obrigações acessórias ocasionando multas, juros e custos de reparação ao contribuinte — quanto no cálculo incorreto da obrigação principal. É importante salientar que o cálculo incorreto dos tributos é indesejável tanto a menos do devido quanto a mais. O cálculo do tributo a menos gera encargos de mora e risco de detecção pelo Fisco, com conseqüente majoração das multas. O cálculo a mais causa aumento nas despesas ou no custo dos produtos, prejudicando competitividade e o resultado. Em geral, tributos recolhidos a maior podem ser recuperados dentro do prazo prescricional, mas, ainda assim, geram custos de reparação.” (Cf. GRECCO, Gerson Begas. *Proposta para mitigação do risco fiscal das organizações contábeis brasileiras*, 2014. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial), Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2014, p. 27)

²⁵¹ Art. 166. 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.

Adicionalmente, a “inteligência fiscal” do Fisco, conforme pontuam Faria²⁵² et al. e Grecco²⁵³, potencializada com a implementação do SPED impacta a rotina do departamentos fiscais das empresas além de ampliar o foco no risco fiscal, uma vez que o risco fiscal preexistente em face da complexidade do cenário tributário brasileiro, é ampliado e “agravado” neste novo conceito de obrigações acessórias fiscais e contábeis no formato eletrônico, seja pelo aumento das informações que são prestadas, seja pelo aumento do potencial de detecção pelas auditorias e fiscalização, ou seja, ampliando-se a possibilidade de autuação desta empresas.

Gerson Grecco com pertinência ressalta que o SPED por um lado aumentou a “inteligência fiscal” do Fisco e de outro ampliou os riscos fiscais para as empresas e para os contabilistas/organizações contábeis:

*“O SPED ampliou o conceito de inteligência fiscal, traduzido em profunda revolução no gerenciamento das informações fiscais, enorme gama de novas obrigações e duplicidade de informações nesta fase de transição, o que potencializa o risco sofrido pelos contribuintes. A atribuição da corresponsabilidade do contador imputada pelo CCB²⁵⁴, conjuntamente com e as práticas contratuais e outros dispositivos legais, faz com que as organizações contábeis acumulem parte considerável dos crescentes riscos fiscais de seus clientes”.*²⁵⁵

Como já mencionamos no Estado de São Paulo, a legislação estadual é severa em relação às obrigações acessórias eletrônicas, sendo que são previstas diversas multas e penalidades para infrações relativas a livros fiscais, contábeis e registros magnéticos, sendo que em caso de não entrega ou atraso a multa pode chegar a 1% do valor das operações daquele período (conforme artigo 527, inciso V, do RICMS-SP e artigo 85, inciso V, da Lei Estadual 6.374/1989). No Estado de São Paulo a não entrega de documentos eletrônicos do SPED/ECD-EFD gera multas elevadíssimas, cuja penalidade pecuniária é muito mais severa que a da própria Receita Federal, sendo que no Tribunal de Impostos e Taxas já há um número significativo de autos de infração relativos ao SPED. Em casos

²⁵² FARIA, A. C.; FINATELLI, J. R.; GERON, C. M. S.; ROMEIRO, M. D. C. SPED- Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED In: 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Julho, 2010. Disponível em <<http://www-congressousp.fipecafi.org/webJal1tigos10201W248.pdf>>, acessado em 01/01/2017.

²⁵³ Cf. GRECCO, Gerson Begas. Op. cit., p. 15-16.

²⁵⁴ CCB - Código Civil Brasileiro.

²⁵⁵ Cf. GRECCO, Gerson Begas. *Proposta para mitigação do risco fiscal das organizações contábeis brasileiras*, 2014. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial), Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2014, p. 109.

pontuais²⁵⁶, quando a multa é de mero descumprimento de obrigação acessória e não envolve falta de pagamento do ICMS, o TIT-SP reduz estas multas (mesmo assim os patamares são elevados).

No âmbito do ICMS, o advento do Projeto SPED certamente potencializa sim o risco das empresas serem autuadas pelo fisco estadual. De qualquer forma, em nossa visão, não podemos ser ingênuos e pensar que todos os riscos fiscais são nocivos. O SPED proporciona também um aparato tecnológico que visa o combate efetivo à sonegação e por meio das documentações fiscais e contábeis eletrônicas propicia uma ampliação da fiscalização, especialmente na seara das auditorias contábeis com fins fiscais.

Tradicionalmente as auditorias contábeis (com finalidade de averiguação fiscal) são normalmente efetuadas pela Receita Federal, em especial, na área de fiscalização dos tributos sobre a renda, já que a contabilização de todos os componentes do lucro contábil, o reconhecimento de receitas, e a apropriação de despesas podem impactar no principal ponto de partida do cálculo do lucro real.

Também na seara da fiscalização do ICMS podem ser feitas auditorias contábeis com finalidade fiscal, mas nos últimos anos (até 2013) poucos eram os Autos de Infração que aplicavam as técnicas de auditoria contábil para fiscalização do ICMS. Durante o projeto PROFISCO 4.8 (onde fomos um dos participantes) a Fazenda paulista redesenhou todos os principais roteiros de procedimentos de auditoria contábil voltado para a área de fiscalização do ICMS. Evidentemente, que na esfera do ICMS, há um enfoque maior nos

²⁵⁶ Por exemplo: “06 4075221-5 2016 4075221-5 OITAVA CÂMARA JULGADORA
EMENTA ICMS – Falta de exibição fiscalizadora nos meses de referência de janeiro de 2014 até setembro de 2015 de 21 (vinte e um) Livros Registros de Entradas (arquivo mensal EFD/SPED) e do Livro de Inventário – 2014 (que deveria ter sido escriturado em 02/2015), embora estivesse obrigado a fazê-lo. Infração comprovada pelo fisco e admitida pela recorrente. Preliminares afastadas. Preenchimento dos requisitos previstos no artigo 527-A, do RICMS/00. Redução da multa aplicada para o patamar de 30% (trinta por cento) dos valores exigidos no DDF. Recurso Ordinário Conhecido e Parcialmente Provido, a fim de reduzir a multa aplicada para 30% (trinta por cento) dos valores exigidos no DDF.

(...)

I - INFRAÇÕES RELATIVAS A LIVROS FISCAIS, CONTÁBEIS E REGISTROS MAGNÉTICOS:

1. O contribuinte acima identificado, enquadrado no regime periódico de apuração - RPA, deixou de exhibir à autoridade fiscalizadora nos meses-referência de Jan/2014 até Set/2015, 21 (vinte e um) Livros registros de Entradas (arquivo mensal EFD/SPED), 21 (vinte e um) Livros registros de Saídas (arquivo mensal EFD/SPED), 21 (vinte e um) Livros de Apuração do ICMS (arquivo mensal EFD/SPED) e Livro de Inventário-2014 (que deveria ter sido escriturado em 02/2015), embora estivesse obrigado a fazê-lo, conforme prescrito na Legislação do ICMS/SP e Comunicado DEAT 05/2012, sendo a data limite o dia 25 de cada mês subsequente. Valor total das operações: R\$ 24.026.967,99 (vinte e quatro milhões, vinte e seis mil, novecentos e sessenta e sete reais e noventa e nove centavos).

INFRINGÊNCIA: Arts. 494, inc. I, art. 497, arts. 250, art. 250, letra "A", do RICMS (Dec. 45.490/00), Art. 67, §5º, do(a) Lei nº 6.374/89, na redação da Lei nº 13.918/2009.

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. V, alínea "m" c/c §§ 9º e 10, da Lei 6.374/89.

(...) De acordo com o artigo 85, inciso V, alínea "m", da Lei 6.374/1989, em caso de não exibição à autoridade fiscalizadora de livro fiscal ou contábil, deve ser aplicada multa equivalente a 1% do valor das operações e prestações que nele deveriam constar”.

resultados em relação às receitas (notadamente das operações com mercadorias) e as auditorias contábeis focam mais os elementos patrimoniais de disponibilidades, estoques e no passivo, especialmente as contas de fornecedores. De qualquer forma, existe um aparato tecnológico que foi desenvolvido que já permite um certo grau de sofisticação nestas auditorias, inclusive, com confrontos entre os lançamentos contábeis de reconhecimento de receitas da ECD, com os lançamentos fiscais do SPED/ICMS, de modo que há a possibilidade de cruzamento de diversos relatórios entre as escritas fiscais e contábeis. Portanto, cada vez mais é sensível a informação fiscal e contábil que as empresas contribuintes fornecem ao Fisco, e é extremamente essencial que o departamento contábil e fiscal destas empresas tenham certeza de que estão transmitindo uma escrita contábil (ECD) e fiscal (EFD) livre de erros e incorreções. Isto porque, eventualmente caso sejam fornecidos ao Fisco informações incompletas ou com erros, isto poderá trazer dissabores tanto à empresa quanto ao fisco, no caso de serem utilizados estes dados na construção de autuações fiscais em auditorias contábeis.

Por fim, apresentaremos um subtópico específico para tratarmos de situações em que nas auditorias contábeis são encontradas irregularidades contábeis na escrita comercial e nas demonstrações financeiras das empresas e que podem acarretar a autuação por presunção de omissão de operações tributáveis pelo ICMS, conforme os artigos 509 e 509-A do RICMS/SP. Ou seja, veremos que certas fraudes contábeis (isto, se houver realmente dolo da empresa) ou mesmo erros e incorreções contábeis (que aparentemente seriam “apenas” problemas de imperfeições na contabilidade financeira empresarial), podem criar situações graves de risco fiscal, inclusive com autuação no ICMS (e não apenas no IRPJ na sistemática lucro real), por meio de presunções legais da legislação tributária do ICMS que foram inspiradas na legislação do IRPJ e que visam “descobrir” ou desvelar o reconhecimento de receitas que estavam ocultas do fisco (gerando presunção de que ocorrem operações mercantis que não foram tributadas pelo ICMS).

4.5.3 Irregularidades contábeis na escrita comercial que podem acarretar a autuação por presunção de omissão de operações tributáveis pelo ICMS (artigos 509 e 509-A do RICMS/SP)

Como ressalta Manoel de Almeida Henrique²⁵⁷ as empresas contribuintes tem que ter especial atenção em evitar erros e retificações na sua escrita contábil, tendo em vista

²⁵⁷ Cf. HENRIQUE, Manoel de Almeida. *Livros contábeis – a escrituração contábil no atual cenário tributário*. São Paulo, Ed. Trevisan, 2016, p. 32.

essencialmente o aspecto tributário, pois os erros contábeis não afetam apenas o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – IRPJ e CSLL, mas também podem afetar a interpretação dos fiscos estaduais em relação ao ICMS, especialmente nos casos em que o Fisco se utiliza de métodos de levantamento fiscal com base em presunções legais de omissão de operações, a exemplo em São Paulo, dos artigos 74 e 74-A da Lei 6.375/1989, atualizada pela Lei Estadual paulista 13.918/2009²⁵⁸.

Na verdade a técnica utilizada pelo Fisco estadual de adotar presunções que apontem para a omissão de operações tributadas pelo ICMS tem origem em um dispositivo similar do RIR (em seus artigos 281 e 282 do RIR/99)²⁵⁹, em que no imposto de renda, há a

²⁵⁸ “Artigo 74 - O movimento real tributável realizado pelo estabelecimento em determinado período poderá ser apurado por meio de levantamento fiscal, em que poderão ser considerados, isolados ou conjuntamente, os valores das mercadorias entradas, das mercadorias saídas, dos estoques inicial e final, dos serviços recebidos e dos prestados, das despesas, dos outros encargos e do lucro do estabelecimento, bem como de outros elementos informativos. (Redação dada ao "caput" do artigo pela Lei 13.918, de 22-12-2009; DOE 23-12-2009)

§ 1º - No levantamento fiscal podem ser usados quaisquer meios indiciários, bem como aplicados coeficientes médios de lucro bruto ou de valor acrescido e de preços unitários, consideradas a atividade econômica, a localização e a categoria do estabelecimento.

§ 2º - O levantamento fiscal pode ser renovado sempre que sejam apurados dados não considerados quando de sua elaboração.

§ 3º - A diferença apurada por meio de levantamento fiscal é considerada decorrente de operação ou prestação tributada.

§ 4º - O imposto devido sobre a diferença apurada em levantamento fiscal deverá ser calculado mediante aplicação da alíquota prevista no inciso I do artigo 34, salvo se o contribuinte tiver praticado qualquer operação ou prestação de serviços sujeita a alíquota maior, no período de levantamento, hipótese em que deverá ser considerada esta alíquota, independentemente do regime de tributação a que estiver sujeita a mercadoria. (Redação dada ao parágrafo pela Lei 13.918, de 22-12-2009; DOE 23-12-2009)

§ 5º - O movimento real tributável poderá ser arbitrado, conforme disciplina estabelecida pelo Poder Executivo, nas hipóteses em que não forem encontrados ou apresentados elementos necessários a sua comprovação. (Parágrafo acrescentado pela Lei 13.918, de 22-12-2009; DOE 23-12-2009)

Artigo 74-A - Presume-se a ocorrência de omissão de operações e prestações de serviços tributáveis, realizadas sem o pagamento do imposto, nas seguintes hipóteses: (Artigo acrescentado pela Lei 13.918, de 22-12-2009; DOE 23-12-2009)

I - existência de saldo credor de caixa;

II - constatação de suprimentos a caixa não comprovados;

III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;

IV - constatação de ativos ocultos;

V - existência de entrada de mercadorias não registradas;

VI - declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito ou débito;

VII - falta de escrituração de pagamentos efetuados;

VIII - existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente notificado a prestar informações, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações;

IX - constatação de outros indícios que levem em consideração as disposições do artigo 74, observado o disposto em regulamento.

§ 1º - Para fins da apuração do imposto identificado nos termos deste artigo, aplicam-se, no que couberem, as disposições do artigo 74 desta lei.

§ 2º - Diante da presunção de que trata este artigo, caberá ao contribuinte o ônus da prova da não ocorrência dos fatos geradores ou do pagamento do imposto.”

²⁵⁹ “Subseção II

presunção de que houve falta de pagamento de IRPJ por omissão de receita, em hipóteses bastante análogas, em que pela análise da escrituração contábil da empresa o Auditor Fiscal se depara com provas indiretas que apontariam para omissão de receitas, em situações definidas pelo dispositivo tais como: saldo credor de caixa, falta de escrituração de pagamentos e dívidas (passivo oculto), manutenção no passivo de obrigações já pagas (o denominado passivo fictício), dentre outras.

No Fisco Estadual em matéria de ICMS a aplicação prática destas presunções legais com lavratura deste tipo de auto de infração – AIIM (que se baseia em provas indiretas de inconsistências contábeis que levam à presunção da sonegação do imposto) é relativamente nova, e passou na prática a ser mais adotada recentemente, quando o Fisco de São Paulo voltou a focar nas auditorias contábeis.

Tradicionalmente cumpre destacar, que esta espécie de autuação com presunções legais embasadas em provas de irregularidades contábeis, é normalmente aceita pelo judiciário em matéria federal. A jurisprudência do STJ²⁶⁰ mostra que a Alta Corte judiciária reconhece que estes procedimentos contábeis fiscalizatórios possam ser aplicados na constituição de créditos tributários, invertendo-se o ônus da prova – cabendo ao contribuinte afastar as presunções legais sobre a ocorrência do fato gerador.

Omissão de Receita

Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamento, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

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.

Suprimentos de Caixa

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II)."

²⁶⁰ a) Dados Gerais: REsp 1212780 / SP; Data do Julgamento: 15/02/2011:

"4. A presunção de omissão de receitas é relativa, admitindo-se que o contribuinte demonstre o contrário. No entanto, no caso dos autos, o Tribunal a quo expressamente afirmou, com base na prova dos autos, que a parte não se desincumbiu desse ônus. (...)."

b) Dados Gerais: REsp 1045495 / SC; Data do Julgamento: 12/08/2008

"2. Os valores apurados referentes às compras não registradas e ao saldo credor de caixa representam receitas omitidas (...) 3. Segundo o art. 40 da Lei nº 9.430/96, "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 constatação de saldo credor registrado em livro caixa da autuada revela a existência de receitas à margem da escrituração, o que corrobora o entendimento de que as compras não escrituradas foram pagas com o produto de receitas omitidas."

Por meio de auditorias contábeis, que foram facilitadas pela disponibilização dos arquivos eletrônicos da Escrita Contábil Digital – ECD (da empresa contribuinte), o Fisco estadual consegue efetuar verificações na contabilidade da empresa e nestes casos pode identificar situações que poderão ensejar a exigência do ICMS por meio de presunções legais realizadas em levantamentos econômico-fiscais.

O procedimento do levantamento Fiscal (previsto no 509 do RICMS/SP) consiste na verdade em uma forma de arbitramento do imposto (ICMS) autorizado legalmente, onde o levantamento fiscal consiste na apuração do movimento real tributável realizado pelo estabelecimento, em que poderão ser considerados, isolados ou conjuntamente, os valores das mercadorias entradas, das mercadorias saídas, dos estoques inicial e final, dos serviços recebidos e dos prestados, das despesas, dos outros encargos e do lucro do estabelecimento, bem como de outros elementos informativos.

Conjuntamente com o levantamento fiscal podem ser aplicadas hipóteses de presunção legal da ocorrência de operações ou prestações tributadas sem o pagamento do imposto – do ICMS (artigo 509-A, § 1º e § 2º do RICMS/SP), onde nas diversas hipóteses (de “irregularidades” contábeis apontadas e documentadas com a documentação contábil do contribuinte) haverá a inversão do ônus da prova a favor do Fisco²⁶¹, cabendo ao Fisco no Auto de Infração -AIIM apresentar as provas indiretas das inconsistências contábeis encontradas, tais como:

- i. Existência de saldo credor de caixa.
- ii. Constatação de suprimentos a caixa não comprovados.
- iii. Manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes.
- iv. Constatação de ativos ocultos.
- v. Existência de entrada de mercadorias não registradas.
- vi. Declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito ou débito.
- vii. Falta de escrituração de pagamentos efetuados.
- viii. Existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular,

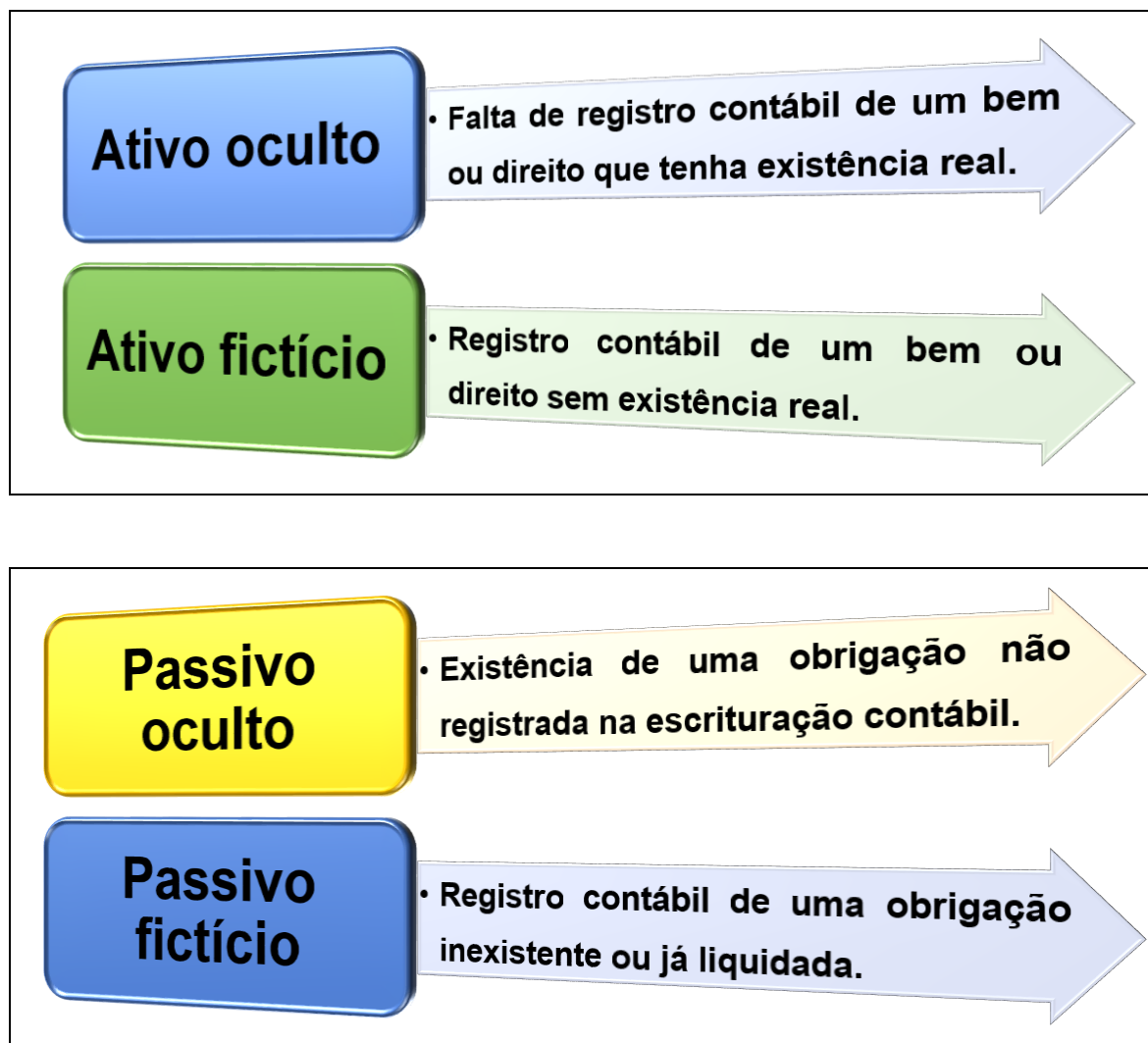
²⁶¹ O Fisco estadual tem que produzir a prova indireta apontada/listada no artigo 509-A do RICMS/SP, cabendo esta comprovação no AIIM de que o contribuinte apresentou algumas destas hipóteses de inconsistência em sua contabilidade (escrita comercial). Por sua vez, caberá ao contribuinte o ônus da prova da não ocorrência dos fatos geradores do imposto (ICMS).

regularmente notificado a prestar informações, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ix. Constatação de outros indícios que levem em consideração as disposições do artigo 74 da Lei 6.375/1989, observado o disposto no RICMS.

O quadro seguinte demonstra graficamente as principais irregularidades econômico-contábeis que se constatadas (prova indireta) podem ser objeto de presunção legal de que o contribuinte promoveu operação sem o pagamento do imposto (ICMS):

Figura 4.2 – Principais irregularidades econômico-contábeis que geram Presunção Legal de falta de pagamento de ICMS (artigo 509-A do RICMS/SP):



Ou seja, havendo a constatação pelo Auditor Fiscal Estadual de um ativo oculto (por exemplo: a compra de mercadorias ou de um ativo imobilizado como um maquinário que não esteja registrado na contabilidade) ou de um passivo oculto (por exemplo: duplicatas de fornecedores que não foram registradas na contabilidade), o dispositivo legal permite concluir que a aquisição deste “ativo oculto” se deu com valores obtidos fora da contabilidade “oficial” da empresa ou que o pagamento daqueles “passivos ocultos” se dão ou se darão com recursos á margem da contabilidade, e por isto, sendo a empresa contribuinte do ICMS, se presumirá que ocorreram operações de circulação de mercadorias (ou prestações de serviço tributáveis pelo ICMS) sem o pagamento do imposto.

Do mesmo modo, na constatação pelo Auditor Fiscal, por exemplo de um passivo fictício (por exemplo: simulação de um empréstimo do sócio para a empresa, em que não

haja a efetiva comprovação do aporte dos valores) o dispositivo legal permite concluir que a constituição deste “passivo fictício” se deu com a intenção de injetar na empresas valores obtidos fora da contabilidade oficial da empresa (vulgo “caixa dois”), e por isto, sendo a empresa contribuinte do ICMS, se presumirá que ocorreram operações de circulação de mercadorias (ou prestações de serviço tributáveis pelo ICMS) sem o pagamento do imposto.

Há inclusive já um número razoável de autos de infração – AIIM²⁶² na Fazenda paulista que adotaram a autuação por “passivo fictício” com base na presunção legal do artigo 509-A do RICMS nos casos de empréstimos simulados de sócios da empresa.

4.6 A informatização das informações contábeis e fiscais (SPED) e seus possíveis impactos no instituto jurídico do lançamento tributário.

Como pontua Almeida²⁶³ o projeto SPED impacta diretamente no processo de homologação e lançamento do crédito tributário e tem que se ter em mente que não foram alterados os conceitos tradicionais do Código Tributário Nacional quanto ao lançamento tributário e a fiscalização, em que pese a enorme revolução e mudança com a informatização das obrigações acessórias e a forma de fiscalização mais moderna e mais ágil, que permite aos Fiscos (federal, estadual e municipal) cruzar informações entre governos sobre renda, movimentação financeira e patrimonial, operações comerciais,

²⁶² Exemplo de AIIM lavrado pelo Fisco Paulista em Dez/2013:

“I - INFRAÇÕES RELATIVAS AO PAGAMENTO DO IMPOSTO: 1. Deixou de pagar o ICMS no montante de R\$ 396.000,00 (trezentos e noventa e seis mil reais), no período de 01/01/2010 a 31/12/2010, calculado à alíquota de 18% sobre R\$ 2.200.000,00 (dois milhões e duzentos mil reais), apurado por meio de levantamento fiscal realizado com fundamento nos artigos 509 e 509-A do RICMS/00, conforme se demonstra pela “Cédula de Ajustes” anexa, composta pela “Ficha de Identificação de Ajustes”, “Ficha de Ajuste de Grupo de Contas” e “Balanço de Trabalho e Apuração do Imposto”, e pelas cópias dos documentos juntados ao presente e “Relatório Explicativo”. INFRINGÊNCIA: Arts. 58 e art. 87, do RICMS (Dec. 45.490/00). CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. I, alínea “a” c/c §§ 1º, 9º e 10, da Lei 6.374/89.”

“(…) reclama-se o ICMS apurado por meio de levantamento fiscal no exercício indicado, decorrente da constatação de suprimentos de caixa fictícios, supostamente efetuados pelos sócios. Presume-se assim, que a existência dos referidos aportes para acobertar insuficiência de caixa, decorrente da utilização de recursos à margem da contabilidade oficial da empresa (“caixa-dois”), que por sua vez foi suprido por receitas omitidas da contabilidade, decorrentes de vendas sem documentação fiscal.

Esse fato, de acordo com os artigos 509 e 509-A do RICMS é presumivelmente considerado como omissão de receita de venda tributada.

(...)

A despeito de o contribuinte ter sido notificado a apresentar os comprovantes dos supostos ingressos do dinheiro e sua origem, limitou-se a apresentar contratos de mútuo assinados pela empresa, que não fazem prova alguma da efetividade das operações.

Além disto, foram forjados registros na conta de “antecipação de aumento de capital”, tendo como contra partidas dos lançamentos de suprimento de caixa. (...)”

²⁶³ ALMEIDA, Fábio da Silva e. Tributos e as Obrigações Acessórias. In: OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; GALLO, Mauro Fernando (Coords.). *SPED e Sistemas de Informação*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013. p. 55-56.

cambiais, dentre outras. Desta forma, o SPED contábil e fiscal gera um banco de dados poderoso de modo que os negócios e operações *“já não são somente fotografados em momentos específicos e sim são filmados o tempo todo”*.

Do ponto de vista jurídico, a informatização das informações contábeis e fiscais (por meio do SPED- ECD e EFD) à primeira vista num olhar descuidado tratar-se-ia simplesmente da substituição de livros comerciais (contábeis) em papel e de diversas obrigações acessórias dispersas e pontuais (em papel ou eletrônicas) por um instrumento único e unificado de obrigações contábeis e fiscais, sem aparente impacto na constituição do crédito tributário.

Ledo engano, acreditar que a criação e uso maciço de obrigações acessórias eletrônicas não teriam impacto relevante nos fundamentos principais do direito tributário. Nesse ponto, temos que revisitar o conceito de lançamento tributário e lembrar que classicamente o lançamento tributário do ICMS se dá nos principais impostos (como é o caso do ICMS) por meio do lançamento tributário por homologação, com ampla “privatização” da atividade de lançamento tributário, por meio do que a doutrina denominou de “autolançamento”, sujeito a posterior homologação pelo fisco no prazo quinquenal.

O lançamento tributário, previsto no artigo 142 do CTN, para Paulo de Barros Carvalho é:

“ato jurídico administrativo (...) mediante o qual se insere na ordem jurídico brasileira uma norma individual e concreta que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativos e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.”²⁶⁴

O critério para a classificação do lançamento tributário, conforme aponta o Professor Luís Eduardo Schoueri²⁶⁵, é a forma e o grau de intensidade de participação do contribuinte (sujeito passivo), sendo que tem sido a tendência moderna da administração pública o chamado “lançamento por homologação” ou “autolançamento”, com ampla “privatização” das atividades fiscais em relação aos tributos de maior arrecadação por meio

²⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 16ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 386.

²⁶⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 536-538.

do estabelecimento na legislação tributária de diversas obrigações acessórias a serem entregues, cabendo ao fisco a homologação ou não da atividade de autolancamento do contribuinte (denominada por Schoueri de solução criativa dada pelo CTN para tornar a participação do Fisco ao menos formalmente “obrigatória” no lançamento tributário). De qualquer forma como assevera Schoueri a prática e a jurisprudência tem demonstrado que na verdade *“a parcela mais relevante dos tributos no Brasil tem sua exigibilidade surgida com o fato jurídico tributário, independentemente da ‘constituição’ do crédito tributário pelo lançamento”*.²⁶⁶

De qualquer forma, na prática entendemos que a maior parte dos contribuintes e das grandes empresas, embora possam ser periodicamente auditadas pelos Fiscos estão “acostumadas” a ter o lançamento tributário homologado tacitamente pelo Fisco no decurso do tempo do prazo de cinco anos. Certamente é a situação maciça que encontramos no âmbito estadual do ICMS, em que até mesmo por questão do número grande de empresas e do grande volume de negócios (especialmente em um Estado como São Paulo) se faz necessário que o Fisco estadual faça uma seleção bastante restrita de empresas e de períodos de apuração de acordo com critérios estatísticos de amostragem para que sejam encaminhadas para a fiscalização externa. Ocorre que o perfil da fiscalização até hoje dependeu essencialmente da atividade humana do trabalho do auditor fiscal externo e, em nossa opinião, a atividade privativa do lançamento tributário conforme pontuada no CTN faz como que seja imprescindível a efetiva participação da autoridade tributária, especialmente nos casos do lançamento de ofício (que é o caso das autuações fiscais). Todavia, temos que ter em mente que cada vez mais, a ampla gama de informações fiscais e contábeis fornecidas pelo SPED abre à fiscalização estadual a possibilidade de gerar relatórios pré-formatados com análises fiscais pré-definidas que identificam possíveis situações relativas à sonegação ou recolhimento menor do ICMS, de modo que a informatização propicia que o Auditor Fiscal do futuro promova uma ampla gama de lançamentos tributários embasados em informações informatizadas previamente compiladas.

Ou seja, a disponibilização de inúmeras informações eletrônicas pelo SPED aos fiscos de todas as esferas federativas certamente traz impactos no lançamento tributário e na própria fiscalização tributária pois abre uma possibilidade sem precedentes de uma

²⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 537.

ampliação de lançamentos tributários de ofício, antes do decurso do prazo de homologação tácita.

Em um contexto anterior não tão longínquo em que havia notas fiscais em papel, e diversas obrigações acessórias em papel (por exemplo, livros de entrada, de saída, de apuração de ICMS) e parcialmente algumas obrigações acessórias eletrônicas de forma isolada (por exemplo a GIA do ICMS), a atividade de fiscalização tributária demandava um menor tempo de planejamento prévio e o início da fiscalização tributária propriamente dita só tinha início com a notificação do contribuinte e visita física do auditor fiscal ao contribuinte de modo a se obter todo o manancial de documentos e livros contábeis e fiscais, que muitas vezes eram solicitados pontualmente e paulatinamente, gerando inúmeros protocolos de recebimento e devolução de documentos por parte da fiscalização tributária. O exemplo aqui narrado (aparentemente ocorrido no período “paleolítico”), trazemos de nossa experiência (não tão longínqua) na fiscalização tributária externa do ICMS nos anos não tão longínquos de 2006 e 2007, e de nossa experiência como analista financeiro e depois como consultor e auditor tributário privado entre os anos de 2000 a 2006. E embora tenhamos focalizado no exemplo do ICMS, esta era a realidade da fiscalização tributária dos mais diversos tributos federais e municipais lançados por homologação (seja IRPJ, PIS-COFINS, ISS, IPI e outros tributos).

Este cenário de fiscalização não tão longínquo não é o mero retrato de uma práxis, mas também permeou normativamente a legislação tributária brasileira. Basta mencionarmos os artigos 195 a 197 do CTN²⁶⁷ (que versam sobre a atividade da

²⁶⁷ CTN: “Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

- I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;*
- II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;*
- III - as empresas de administração de bens;*
- IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;*
- V - os inventariantes;*
- VI - os síndicos, comissários e liquidatários;*

administração tributária sob o pressuposto de um início e fim de processo de fiscalização sempre demarcado por notificações formais e pedido de documentos comerciais e fiscais), ou mesmo, basta citarmos legislações relativamente mais recentes, como por exemplo o Código do Contribuinte Paulista, que em seus artigos 9 e 10²⁶⁸ prevê a necessidade do agente (auditor fiscal) em formalizar o início da atividade de fiscalização tributária perante a empresa ou contribuinte fiscalizado por meio da emissão de uma ordem de fiscalização. O próprio regulamento do ICMS, de longa data, prevê em seu artigo 491 do RICMS/SP²⁶⁹ a necessidade do agente fiscal lavrar o termo de início e término da fiscalização tributária no Livro de Termos de Ocorrências – Modelo 6 (livro acessório obrigatório do ICMS).

Neste desenho normativo traçado por esta gama de legislações tributárias a atividade de fiscalização tributária só pode ser iniciada com a ciência do contribuinte, pressupondo-se que as atividades preparatórias à fiscalização, que envolvem a própria

VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange 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.”

²⁶⁸ Código de Defesa do Contribuinte Paulista: “Artigo 9º - A execução de trabalhos de fiscalização será precedida de emissão de ordem de fiscalização, notificação ou outro ato administrativo autorizando a execução de quaisquer procedimentos fiscais, exceto nos casos de extrema urgência, tais como flagrante infracional, continuidade de ação fiscal iniciada em outro contribuinte ou apuração de denúncia, nos quais adotar-se-ão de imediato as providências visando a garantia da ação fiscal, devendo nesses casos a ordem de fiscalização, notificação ou outro administrativo ser emitido no prazo máximo de 48 (quarenta e oito) horas.

Parágrafo único - A ordem de fiscalização, a notificação ou o ato administrativo referido no "caput" conterá a identificação dos Agentes Fiscais de Rendas encarregados de sua execução, a autoridade responsável por sua emissão, o contribuinte ou local onde será executada, os trabalhos que serão desenvolvidos e o número do telefone ou endereço eletrônicos onde poderão ser obtidas informações necessárias à confirmação de sua autenticidade.

Artigo 10 - A notificação do início de trabalhos de fiscalização será feita mediante a entrega de uma das vias da ordem de fiscalização ou do ato administrativo referido no artigo anterior ao contribuinte, seu representante legal ou preposto com poderes de gestão.”

²⁶⁹ RICMS/SP: “Artigo 491 - O Agente Fiscal de Rendas, quando, no exercício de suas funções, comparecer a estabelecimento de contribuinte, lavrará, obrigatoriamente, termos circunstanciados de início e de conclusão da verificação fiscal, fazendo constar o período fiscalizado, as datas inicial e final da execução dos trabalhos, a relação dos livros e documentos examinados e o histórico das infrações apuradas, com indicação das medidas preventivas ou repressivas adotadas, bem como quaisquer outros dados de interesse da fiscalização (Código Tributário Nacional, art. 196).

§ 1º - Os termos serão lavrados no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências - RUDFTO - ou, na sua falta, em qualquer outro livro fiscal ou, ainda, se não exibido nenhum livro, em instrumento apartado, entregando-se cópia ao interessado.

§ 2º - No termo de início de fiscalização lavrado em apartado, o Agente Fiscal de Rendas deverá notificar o contribuinte a apresentar os livros e documentos.

§ 3º - Qualquer autoridade fiscal que tomar conhecimento de início de fiscalização sem a lavratura do correspondente termo é obrigada a representar para efeito de instauração de procedimento administrativo contra o Agente Fiscal de Rendas para apuração de responsabilidade funcional.

§ 4º - A Secretaria da Fazenda poderá adotar disciplina diversa ou complementar à estabelecida neste artigo, inclusive para adoção de procedimentos decorrentes de sistema eletrônico de processamento de dados.”

seleção do contribuinte, demandariam um acesso nitidamente limitado de dados do contribuinte, e envolveria uma análise rápida e superficial das poucas informações contábeis e fiscais até então disponíveis aos auditores fiscais.

De outro modo, o processo de fiscalização é visto por esta clássica legislação tributária (ainda vigente) como um processo duradouro, com início e fim, mas ocorrendo em um lapso considerável de tempo (meses e até anos, em alguns casos) e que de certa forma envolveria sempre uma dialeticidade entre a fiscalização tributária e o contribuinte, representada por periódicas solicitações de esclarecimentos e de documentos, com a apresentação de inúmeras justificativas por parte do contribuinte. Finalmente após a gradual análise documental de toda a gama de solicitações e respostas do contribuinte, a fiscalização sopesava as provas e emitia o seu parecer ao término do período de fiscalização com a lavratura do auto de infração.

Com o advento do SPED este cenário da práxis é rapidamente alterado pelo uso maciço pelo fisco das informações fiscais e contábeis em meio eletrônico. Primeiramente cumpre pontuar, que a própria atividade preparatória à fiscalização sofre uma revolução com a profusão de informações eletrônicas disponibilizadas pelos contribuintes. Os fiscos previamente já estão de posse de uma imensa gama de informações contábeis e fiscais do contribuinte por meio do SPED (ECD e EFD) e já podem manipular uma imensa gama de informações e esta fase inicial de seleção que antes contava com informações parciais e poucos indícios de sonegação, já podem se transformar tecnicamente numa verdadeira auditoria contábil-fiscal, sem nem sequer o contribuinte ser notificado.

Evidentemente que a disponibilização ao fisco do SPED em nosso entender nunca irá substituir por completo a atividade de fiscalização *in loco* para se confirmar informações que só podem ser obtidas ao menos confirmadas presencialmente. De qualquer forma temos que reconhecer que neste novo cenário das obrigações acessórias informatizadas já permite e permitirá com mais frequência a ocorrência das seguintes situações nas autuações fiscais:

- a) Possibilidade de confecção e lavratura do Auto de Infração na repartição fiscal sem que haja previamente qualquer notificação de início de fiscalização perante o contribuinte fiscalizado. Nesta situação o contribuinte já é “surpreendido” numa primeira notificação com a entrega da autuação fiscal, que já está embasada na farta documentação eletrônica disponibilizada ao Fisco.
- b) Notificação do contribuinte para questionar, solicitar ou confirmar determinadas informações contábeis e fiscais já conhecidas por todo o sistema do SPED, seguida de

um período rápido e sumário de análise destas novas informações do contribuinte, culminando com a célere entrega e notificação do contribuinte da lavratura do Auto de Infração.

Ou seja, a nova práxis de fiscalização tributária neste novo cenário de deveres instrumentais informatizados coloca em xeque e em análise a própria legislação vigente sobre a fiscalização tributária. Alguns questionamentos jurídicos surgem:

- a) Haveria algum impedimento do Fisco de sem nenhuma prévia notificação ao contribuinte em proceder uma fiscalização e auditoria unicamente com base nas informações eletrônicas pré disponibilizadas pelo SPED?
- b) Haveria o direito ao contraditório e ampla defesa do contribuinte, no período que antecede à lavratura do auto de infração?

Em nossa opinião, a autuação fiscal elaborada nesta fase pré notificatória do contribuinte deve se pautar pelo princípio da razoabilidade, que no âmbito estadual paulista está insculpido no rol de princípios administrativos (artigo 4º da Lei Estadual 10177/1998 que rege o processo administrativo estadual)²⁷⁰. Entendo basicamente que a legislação tributária atual não permitiria uma auditoria contábil-fiscal sofisticada, ainda que disponíveis as escritas fiscal e contábil (EFD e ECD), sem que haja uma notificação prévia do contribuinte do início do procedimento fiscal, inclusive com questionamentos sobre dúvidas da fiscalização tributária e pedido de documentos que evidenciem os lançamentos que estão sob dúvida. Por mais que a contabilidade (escrita comercial) e a escrita fiscal já estejam disponíveis ao Fisco por meio do SPED, só com uma análise da documentação suporte que lastreia aqueles lançamentos contábeis e fiscais, é que se pode ter por devidamente documentadas as situações mais complexas a serem imputadas num auto de infração.

Todavia, ao nosso ver, é preciso sim o respeito à legislação tributária em matéria de fiscalização tributária, mas o aplicador (o agente ou auditor fiscal) deve agir com proporcionalidade e ponderação caso a caso. Neste sentido, vejo com exagero formalista aqueles que advogam pelo total óbice à lavratura de uma autuação fiscal com comunicação direta ao contribuinte, sem que haja notificações e processo fiscalizatório repleto de notificações e respostas dialéticas.

²⁷⁰ “Artigo 4.º - A Administração Pública atuará em obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, interesse público e motivação dos atos administrativos.”

Evidentemente, que muitas das autuações fiscais, não só na seara estadual (bem como na federal e municipal) não se perfazem de auditorias tributárias complexas e profundas. Muitas vezes, as autuações fiscais dizem respeito a aspectos pontuais, que podem envolver o pagamento a menor do imposto (ou até mesmo o creditamento indevido nos tributos plurifásicos como o ICMS) e que se provam e se detectam unicamente com uma análise da documentação fiscal (notas fiscais eletrônicas de entrada e saída) em conjunto com os livros fiscais do ICMS espelhados de forma pormenorizada na EFD-ICMS-IPI, e às vezes confirmada pela escrita comercial (contábil) padronizada na ECD.

Evidentemente que em autuações pontuais onde já são plenamente detectáveis por relatórios simples de análise fiscal produzidos internamente pelo Fisco, desde que a infração relatada na autuação seja clara, cristalina, e devidamente comprovada pelos documentos eletrônicos já disponibilizados, é plenamente possível a lavratura do auto de infração (sem delongas de um processo fiscalizatório aberto) e já com a comunicação ou notificação do contribuinte comunicando a autuação e abrindo prazo para defesa dentro do processo administrativo tributário.

Em nosso entender, haveria sim o direito ao contraditório e ampla defesa do contribuinte, no período que antecede à lavratura do auto de infração, mas este direito deve ser sopesado dentro dos critérios de razoabilidade e proporcionalidade. Neste sentido lembramos que para os administrativas, como Hely Lopes Meirelles²⁷¹ o princípio da razoabilidade também implica na proibição do excesso, devendo haver uma compatibilidade entre os meios e os fins, de modo a se evitar restrições desnecessárias e abusivas por parte da Administração Pública que causem lesão aos direitos individuais, apontando que a razoabilidade nos leva naturalmente à proporcionalidade, sendo que no processo administrativo sempre deve haver adequação entre os meios e os fins (razoabilidade) e vedação a sanções em medida superior ao necessário ao atendimento do interesse público.

Assim, evidentemente que auditorias fiscais robustas, que envolvam por exemplo farta documentação fiscal ou contábil, e que demandem a análise de toda a documentação suporte do contribuinte, que lastreia a sua escrituração, não poderiam ser lavradas diretamente pela fiscalização tributária sem a abertura de um processo de fiscalização com a adequada demarcação do início e do fim do processo fiscalizatório, e com a juntada nos autos da autuação de toda a dialeticidade envolvida no processo fiscalizatório. Isto porque

²⁷¹ Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 92-94.

uma lavratura direta de um auto de infração desta envergadura só traria malefícios ao contribuinte e ao próprio fisco, pois de um lado poderia haver o risco de desrespeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa, e de outro haveria o risco de afronta ao princípio da eficiência da administração pública, pois isto demandaria muitas vezes diligências fiscais no curso do processo administrativo para fins de complementar a autuação fiscal, o que por um lado ofereceria risco de questionamentos (se houver alguma inovação dos fundamentos jurídicos da autuação, por exemplo, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN ou a necessidade de revisão do lançamento de ofício, nos termos do artigo 149 do CTN) e de outro, ainda que as informações posteriores sejam meramente complementares e pudessem já ser aferidas na autuação original, estes procedimentos de diligência ao longo do processo administrativo acabam contribuindo para a perda de celeridade no processo administrativo tributário. Por isto, que nestas autuações de grande complexidade, deve haver a dialeticidade já no bojo da fiscalização tributária, no período em que se antecede à própria lavratura.

Todavia, isto não significa que toda autuação fiscal comunicada diretamente ao contribuinte, sem período de fiscalização tributária prévia, seja nula a priori. Como já ressaltai, o direito ao contraditório e ampla defesa do contribuinte, no período que antecede à lavratura do auto de infração deve ser sopesado dentro dos critérios de razoabilidade e proporcionalidade. Algumas autuações fiscais são simples e pontuais do ponto de vista técnico-jurídico e se comprovam de maneira cabal pela documentação eletrônica já disponibilizada ao Fisco. Nestes casos, a própria autuação fiscal pode ser feita de maneira célere pelo simples cruzamento das informações eletrônicas já disponibilizadas pelo contribuinte. Dessa forma, caso o auditor fiscal não pretenda aprofundar a fiscalização e só queira lavrar esta autuação pontual, que já está documentada neste período de pré-análise do contribuinte, pode perfeitamente comunicar o contribuinte da autuação fiscal no seu primeiro contato, desde que evidentemente a documentação (normalmente eletrônica) já disponível seja hábil a provar a acusação fiscal, e o relato circunstanciado da autuação fiscal seja claro o suficiente para que o contribuinte possa se defender na sua primeira defesa no âmbito do processo administrativa. Deste modo, diria que nestes casos por não haver desrespeito ao contraditório e ampla defesa do contribuinte, a autuação fiscal pode se dar plenamente de forma direta no primeiro contato da fiscalização com o contribuinte em questão, pois os fundamentos jurídicos estão plenamente embasados em informações fiscais e contábeis que o próprio contribuinte ofereceu ao Fisco, e sobre as quais, não pairam celeumas relevantes do ponto de vista probatório e acusatório.

Passaremos agora por fim, nos dois últimos subtópicos a analisar dois aspectos trazidos pelo novo padrão contábil (IFRS) e que podem trazer impacto nas auditorias contábeis para fins tributários no ICMS, considerando a utilização da ECD – Escrita Contábil Digital do SPED.

4.7 Normas Contábeis de “Disclosure” das Subvenções e Assistências governamentais: como instrumento de combate à “Guerra Fiscal” no ICMS

Um tema relevante no que concerne à auditoria tributária de benefícios fiscais no ICMS são as Normas Contábeis de “Disclosure” das Subvenções e Assistências governamentais (item 14 do Apêndice). Isto porque os critérios contábeis demandam a evidenciação nas demonstrações contábeis das subvenções e assistências governamentais. Por sua vez, os critérios fiscais do ICMS determinam a glosa de créditos da Guerra Fiscal (quando não há autorização do CONFAZ).

O Pronunciamento Contábil CPC nº 07 –Subvenção e Assistência Governamentais traz as seguintes definições:

“Assistência governamental é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

(...)

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

(...)”

Como se pode inferir, a subvenção governamental pela norma contábil é um conceito bastante amplo que enquadra nesta categoria todas as assistências governamentais que tenham natureza pecuniária, e que normalmente tenham contrapartidas em relação ao

cumprimento de condições passadas e futuros em relação às atividades da entidade/empresa. Ou seja, percebe-se claramente que pela amplitude do conceito de “subvenção governamental” certamente aí estão inseridos os diversos programas de benefícios fiscais estaduais (de ICMS) em que os benefícios fiscais normalmente estão condicionados por critérios definidos em cada programa, seja em relação à emprego, investimentos, e resultados da atividade da empresa.

Guilherme Lautenschlaeger Novello²⁷² nos chama a atenção para a mudança no tratamento das subvenções, lembrando que até o advento da Lei nº 11.638/2007 a subvenção (no caso subvenção para investimento) era contabilizada diretamente na reserva de capital do patrimônio líquido do balanço patrimonial, de acordo com o artigo 182, parágrafo 1º, alínea “d” da Lei das S.A’s, sendo que dessa forma tais valores nem transitavam no resultado das empresas. Com a revogação deste dispositivo específico e alteração da legislação societária após as Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, as subvenções para investimento podem ser destinadas para a conta de “reserva de incentivos fiscais”, a critério dos acionistas, após transitarem pelo lucro/resultado da entidade. Ou seja, a subvenção governamental passou a ser tratada expressa como receita por meio do Pronunciamento Contábil nº 7 do CPC.

Henrique Formigoni²⁷³ também ressalta que a Lei das SA’s, até 31 de dezembro de 2007, no artigo 182, parágrafo 1º, letra d, determinava que as doações e subvenções para investimento recebidas pelas companhias abertas fossem classificadas como reservas de capital, e com a promulgação da Lei 11.638/2007, a letra d, do parágrafo 1º, do artigo 182 da Lei 6.404/1976 foi revogada e a nova disposição para registro dos incentivos fiscais estabelecida no artigo 195, letra a, da Lei 6.404/76 determina que haja o trânsito no resultado destas subvenções, podendo depois serem destinadas estas parcelas do lucro líquido para reserva de incentivos fiscais.

Adicionalmente, cumpre assinalar, que o Pronunciamento Contábil CPC nº 07 – Subvenção e Assistência Governamentais traz importantes normatizações quanto à contabilização destas “subvenções governamentais” tendo em vista a melhor evidenciá-las nas demonstrações financeiras, fazendo com que os usuários da informação contábil tenham acesso a informações mais precisas sobre a fruição da entidade/empresa destas

²⁷²NOVELLO, Guilherme Lautenschlaeger. Subvenções para Investimento a Nova Realidade Contábil. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alessandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 163-165.

²⁷³FORMIGONI, Henrique. *A influência dos incentivos fiscais sobre a estrutura de capital e a rentabilidade das companhias abertas brasileiras não-financeiras*. Tese (doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2008. p.44-45.

chamadas “subvenções governamentais”. Um ponto interessante é que as “subvenções governamentais” não podem ser mais registradas diretamente no patrimônio líquido da entidade e desta forma ao serem reconhecidas seus valores devem transitar como receita pela demonstração de resultados do exercício, conforme os itens 12 e 15 do Pronunciamento Contábil CPC nº 07²⁷⁴ sob o fundamento que as “subvenções governamentais” não são recursos postos pelos acionistas, normalmente não são gratuitas e estão atreladas a condições para sua fruição, e assim como os tributos são uma extensão da política fiscal do governo.

Notar adicionalmente que conforme os itens 38d e 38e do Pronunciamento Contábil CPC nº 07²⁷⁵ nos casos de redução ou isenção de tributo em áreas incentivadas (o CPC exemplifica com incentivos tributários do IRPJ) conferidos por prazos e condições estabelecidos em legislação tributária específica, esses incentivos devem ter o tratamento contábil de subvenção governamental, de modo que embora o imposto seja contabilizado integralmente devem ser contraposta na DRE a receita de subvenção governamental equivalente. Fica dessa forma evidenciado que, no geral, também os benefícios fiscais de ICMS que impliquem redução ou isenção de tributo em áreas incentivadas com prazos e condições estabelecidos em legislação tributária específica devem também ser contabilizados na forma preconizada pelo Pronunciamento Contábil CPC nº 07 permitindo

²⁷⁴ “12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

(...)

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.”

²⁷⁵ “Redução ou isenção de tributo em área incentivada

38D. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental.

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.”

ao usuário da informação contábil identificar na DRE da entidade os montantes dos benefícios fiscais usufruídos.

Por outro lado, os fiscos estaduais combatem a chamada “guerra fiscal” e dispõe de instrumentos jurídicos para glosarem os créditos tributários obtidos por meio de incentivos fiscais de ICMS que sejam inconstitucionais e é justamente nas operações interestaduais é que se encontram as maiores divergências e antagonismos em matéria de concessão de benefícios fiscais à revelia do acordo mútuo que deveria sempre haver entre os Estados (por meio do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária).

Para contextualizarmos a problemática cabe, a princípio, recordar que a nossa Carta Constitucional ao disciplinar o ICMS, dispôs no seu artigo 155, §2º, inciso XII, alínea g, que a forma pela qual os Estados e o Distrito Federal poderão conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais, deve observar o disposto em lei complementar que disciplina o procedimento de concessão. Tal exigência é plenamente justificável na medida em que apesar da competência tributária para a cobrança e arrecadação do ICMS ser outorgada constitucionalmente aos Estados e ao Distrito Federal, o ICMS é um imposto sobre o consumo de caráter nitidamente nacional.

A Lei Complementar 24/1975 – recepcionada pela Constituição de 1988 – disciplina, entre outras matérias, a forma pela qual são concedidos benefícios, isenções e incentivos fiscais em matéria de ICMS, sendo que para a concessão por parte das Unidades Federativas (Estados e o Distrito Federal) de qualquer tipo dos benefícios fiscais previstos no artigo 1º da LC nº 24/75 é exigida a celebração de convênio fazendário no âmbito do CONFAZ, no qual estarão presentes os representantes fazendários das Unidades Federativas mencionadas, sendo necessária a aprovação unânime dos referidos representantes para que os benefícios discutidos possam ser concedidos .

A competência do CONFAZ em termos de benefícios é ampla abrangendo isenções; redução da base de cálculo; a devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; à concessão de créditos presumidos; a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; às prorrogações e às extensões das isenções vigentes. Ainda no âmbito do CONFAZ– Conselho Nacional de Política Fazendária, os convênios serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal, sendo que a concessão de benefícios dependerá sempre

de decisão unânime dos Estados representados e a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Na visão do Professor Tércio Sampaio Ferraz Júnior²⁷⁶, embora os Estados brasileiros tenham também competência para regular e incentivar as atividades econômicas, com fulcro no artigo 174 da CF/88, a realização unânime das decisões nos convênios (CONFAZ) é necessária, pois, na medida em que a Federação brasileira é uma união indissolúvel, em que os Estados membros estão reunidos em virtude do seu status político, a utilização unilateral de ajudas em matéria tributária por parte de uma das Unidades da Federação que elimine ou reduza o ônus do ICMS diretamente ou indiretamente pode afetar economicamente os outros entes federativos engendrando uma distorção da concorrência, de modo que isso se caracteriza como um abuso da autonomia legislativa e da competência tributária em matéria do ICMS, e conseqüentemente, um conflito político institucional.

Também, o Professor Fernando Facury Scaff²⁷⁷ faz severas críticas a postura política e ações tomadas por União e Estados-membros no que se refere à criação, majoração e redução de tributos de suas respectivas competências. Isto porque os Estados, no intuito de atrair investimentos e buscando a geração de empregos em seus territórios, concedem unilateralmente benefícios fiscais diretos ou benefícios fiscais indiretos, como créditos concedidos por bancos estaduais a contribuintes ali sediados, sem a exigência de juros e com prazos elásticos de pagamento. Embora questionados pelos Estados prejudicados estes benefícios fiscais junto ao judiciário e especialmente ao STF, há um claro descumprimento da Constituição, da Lei Complementar e da autoridade judiciária da Corte Suprema, uma vez que patologicamente a declaração de inconstitucionalidade de determinado benefício é facilmente contornada por parte das Assembléias Legislativas Estaduais e dos Governadores destes Estados concedentes de benefícios inconstitucionais, com a publicação de nova lei ou decreto que re-estabelecem incentivo fiscal semelhante ou equivalente.

Diante deste cenário, especialmente em relação às operações interestaduais, particularmente entendo válida a solução no sentido de que os Fiscos Estaduais podem estabelecer a glosa de créditos oriundos de operações interestaduais com benefícios fiscais

²⁷⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e incentivo na Constituição Federal. Direito Tributário: *Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilvetti (coords.). SP: Dialética, 1998, p. 275-285.

²⁷⁷ SCAFF, Fernando Facury. Aspectos Financeiros do Sistema de Organização Territorial do Brasil, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 112, São Paulo, janeiro/2005, p. 29-30.

não autorizados pelo CONFAZ, especialmente por conta da própria autorização do inciso I do artigo 8º da própria Lei Complementar 24/1975²⁷⁸.

Por sua vez este tema da glosa de créditos na “guerra fiscal” é polêmico tanto na jurisprudência quanto na doutrina, havendo doutrinadores que entendem pela impossibilidade de autuação por parte do Estado de destino das mercadorias. Por exemplo, na opinião de Júlio M. Oliveira²⁷⁹ (assim como de outros autores e doutrinadores) os Estados não poderiam editar normas com o objetivo de restringir o direito de crédito nas operações oriundas de Entes Federados, que concederam benefícios fiscais contrários à Constituição Federal/1988 e à Lei Complementar 24/1975. Pois, segundo o mesmo, estas medidas dos Estados somente poderiam ser adotadas após o Poder Judiciário determinar que o diploma legal é inconstitucional.

A dúvida que se põe é: realmente os Fiscos Estaduais não podem estabelecer a glosa de créditos oriundos de operações interestaduais com benefícios fiscais não autorizados pelo CONFAZ?

Ao meu ver, os doutrinadores que não reconhecem esta possibilidade da glosa dos créditos, entenderiam ser inconstitucional, ou não recepcionado pela CF/88, este dispositivo (do inciso I do artigo 8º da Lei Complementar 24/1975).

Não é este meu entendimento, uma vez que entendo ser a Lei Complementar 24/1975 plenamente e inteiramente compatível com a Constituição Federal de 1988, uma vez que sem uma sanção ao descumprimento da necessidade de convênios em matéria de benefícios fiscais pelo CONFAZ, a norma constitucional e a lei complementar se tornariam inócuas.

Também apontando no sentido da recepção constitucional da Lei Complementar 24/1975 temos a companhia de nosso mestre, o Professor Alcides Jorge Costa²⁸⁰. O ilustre

²⁷⁸ “Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

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

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

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.”

²⁷⁹ OLIVEIRA, Júlio Machado de. ICMS e guerra fiscal: origem, destino, natureza e extinção do direito ao crédito, in SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário- homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 926-927.

²⁸⁰ “3.6 A Constituição de 1988 não só conservou como também ampliou o alcance dos Convênios (...)

3.7 A meu ver, a Constituição de 1988 recebeu a Lei Complementar nº 24/1975 que com ela não é incompatível. Na verdade, como foi dito, a Constituição atual, neste particular, apenas ampliou o escopo da anterior. Em lugar de exigir convênios só para isenções, exige-os também para benefícios e incentivos. (...)” (COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p.86)

professor ainda explanou aos alunos em sublime aula no curso de pós-graduação da Universidade de São Paulo (em 19 de Setembro de 2011) também o seu entendimento pela possibilidade dos Estados destinatários glosarem estes créditos tributários inconstitucionais, com fulcro justamente no dispositivo constitucional da regra de não-cumulatividade do ICMS (“*o imposto (...) 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*”) do inciso I do § 2º do artigo 155 da CF/88.

Ora, se no caso concreto em que há benefício fiscal unilateralmente concedido ao arrepio da Constituição e da Lei Complementar, o ICMS cobrado no Estado de origem é menor do que a alíquota interestadual (por exemplo: a alíquota interestadual é de 12%, mas só foi cobrado efetivamente 4% do contribuinte por causa da concessão de benefícios fiscais não autorizados pelo CONFAZ), então o estabelecimento que receber a mercadoria com o benefício fiscal só poderá se creditar do montante cobrado (neste exemplo, de 4%), podendo o Estado de destino glosar o imposto excedente ao que foi efetivamente cobrado, inclusive pela autorização da própria Lei Complementar 24/1975, que neste caso encontra abrigo na norma constitucional do inciso I do § 2º do artigo 155 da CF/88.

Dessa forma, como podemos ver os novos padrões contábeis e especialmente o Pronunciamento Contábil CPC nº 07 –Subvenção e Assistência Governamentais trazem normas de “disclosure” das demonstrações financeiras que permitem um melhor reconhecimento, mensuração e evidenciação das subvenções governamentais, inclusive no que concerne a programas de benefícios fiscais estaduais de ICMS.

Este “disclosure” nas demonstrações financeiras sobre os incentivos fiscais inclusive facilitam também o trabalho de pesquisadores docentes na área contábil/financeira, pois se pode identificar melhor as características e os impactos destes benefícios fiscais. Por exemplo, no estudo da tese de livre docência²⁸¹ o Professor Amaury Rezende²⁸² sugere que as companhias brasileiras acabam se financiando com recursos do governo (após analisar o balanço de 653 companhias) e que no geral as empresas usam os benefícios fiscais para se financiar e aumentar seu lucro, sendo as fontes de financiamento e de mercado de capitais, secundárias para este tipo de empresa e apontando um dado

²⁸¹ Não obtivemos acesso integral, já que não houve a disponibilização completa no site teses.usp (REZENDE, Amaury José. *Avaliação do Impacto dos Incentivos Fiscais sobre o retorno e as políticas de investimento e financiamento das empresas*. Tese (livre-docência) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP, Ribeirão Preto, 2015).

²⁸² Reportagem do Valor Econômico de 18/Maio/2015 (<http://www.valor.com.br/brasil/4053536/empresas-se-financiam-com-renuncias-fiscais-diz-pesquisa-da-usp>)

interessante que a maior parte dos Estados brasileiros oferecem incentivos fiscais na esfera do ICMS.

Ao nosso ver, sendo também os fiscos estaduais usuários da informação contábil, os mesmos poderiam se utilizar melhor de demonstrações financeiras publicadas, bem como de informações constantes da escrita contábil/comercial das empresas (especialmente contidos na ECD – Escrita Contábil Digital) para poder identificar adequadamente benefícios fiscais que possam estar sendo usados de forma inconstitucional e que possam impactar em autuações de glosa de crédito de ICMS.

Há desta forma “risco” para as empresas contribuintes usuárias de benefícios fiscais não autorizados pelo CONFAZ uma vez que estes poderiam ser identificados nas Demonstrações Financeiras por outros Estados onde estão localizados clientes e parceiros comerciais.

Há, todavia, “oportunidades” de ação fiscal por parte dos Estados de destino em relação a seus destinatários de identificar se os produtos foram “beneficiados” por incentivos fiscais inconstitucionais em outros Estados, através da possibilidade de detectar nas Demonstrações Financeiras benefícios que sejam concedidos unilateralmente por estes Estados e que possam ser glosados no Estado de destino.

Exemplo de situação de fato possível na instrução destas auditorias tributárias: possibilidade de utilização como matéria probatória de Autos de Infração de demonstrações financeiras e notas explicativas de balanços contábeis publicados (ou obtidos em razão de ofício) de grandes e médias empresas, que evidenciem o uso pelas empresas de subvenções governamentais estaduais em matéria tributária (glosa de créditos da Guerra Fiscal).

4.8. Reconhecimento Contábil da Receita de vendas de mercadorias em situações de dessincronização com o fato gerador do ICMS (exemplo dos ativos biológicos).

Quanto ao reconhecimento contábil da receita de vendas de mercadorias (itens 14 e 15 do Apêndice) existem critérios diferentes que são adotados pela norma contábil e pela norma fiscal do ICMS, o que é perfeitamente natural dado que os critérios de reconhecimento da receita para fins contábeis e tributários podem ser distintos.

Especialmente, quanto ao item 15 do Apêndice, os ativos biológicos dizem respeito a animais e plantas vivos, tais como gado de leite, plantas e árvores de uma plantação, etc.

Pelos novos critérios contábeis do Pronunciamento Contábil nº 29 – Ativos Biológicos²⁸³ há necessidade de contabilização pelo valor justo, desde o reconhecimento inicial, sendo as variações receitas ou despesas lançadas na demonstração do resultado do período.

Neste sentido, pelos critérios contábeis de acordo com o item 14 do Pronunciamento CPC nº 30²⁸⁴, a receita é reconhecida quando os riscos e benefícios da

²⁸³ Este Pronunciamento deve ser aplicado para ativos biológicos bem como para a produção agrícola, assim considerada aquela obtida no momento e no ponto de colheita dos produtos advindos dos ativos biológicos da entidade. O item 4 deste pronunciamento contábil elenca exemplos:

| Ativos biológicos | Produto agrícola | Produtos resultantes do processamento após a colheita |
|---|-------------------------|--|
| Carneiros | Lã | Fio, tapete |
| Plantação de árvores para madeira | Árvore cortada | Tora, madeira serrada |
| Gado de leite | Leite | Queijo |
| Porcos | Carcaça | Salsicha, presunto |
| Plantação de algodão | Algodão colhido | Fio de algodão, roupa |
| Cana-de-açúcar | Cana colhida | Açúcar |
| Plantação de fumo | Folha colhida | Fumo curado |
| Arbusto de chá | Folha colhida | Chá |
| Videira | Uva colhida | Vinho |
| Árvore frutífera | Fruta colhida | Fruta processada |
| Palmeira de dendê | Fruta colhida | Óleo de palma |
| Seringueira | Látex colhido | Produto da borracha |
| <p>Algumas plantas, por exemplo, arbustos de chá, videiras, palmeira de dendê e seringueira, geralmente, atendem à definição de planta portadora e estão dentro do alcance do CPC 27. No entanto, o produto de planta portadora, por exemplo, folhas de chá, uvas, óleo de palma e látex, está dentro do alcance do CPC 29. (Item alterado pela Revisão CPC 08)</p> | | |

²⁸⁴ De acordo com o CPC 30, a receita é reconhecida quando os riscos e benefícios da propriedade são transferidos para o cliente. Item 14 do CPC 30 (Venda de Bens – reconhecimento da Receita):

“14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

(a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;

(b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens;

(c) o valor da receita possa ser confiavelmente mensurado;

(d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e

(e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas.

15. A avaliação do momento em que a entidade transfere os riscos e benefícios significativos da propriedade para o comprador exige o exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos a transferência

propriedade são transferidos para a empresa (o cliente) e pelos critérios fiscais do ICMS ocorre o fato gerador do imposto na saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte (conforme artigo 12, inciso I da Lei Complementar 87/1996).

Os Professores Nelson Carvalho e Carlos Henrique Silva do Carmo²⁸⁵ retratam a importância do reconhecimento contábil das receitas lembrando que se trata de uma variável chave em qualquer entidade empresarial e que afeta diversas atividades da empresa seja em relação ao lucro, contratos, dividendos, incentivos aos funcionários, covenants, práticas comerciais e organizacionais, e diversas outras atividades da empresa, inclusive o pagamento de impostos. Por isto as entidades responsáveis pela normatização contábil tem se preocupado em aperfeiçoar os critérios e a fundamentação do que é “receita” e como deve ser mensurada e relatada nas demonstrações financeiras, tendo em vista à tomada de decisões econômicas, visando atingir os objetivos da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade no Brasil, a partir do novo ordenamento contábil da Lei nº 11.638/2007, o que prevê que as demonstrações contábeis devem “permitir que fluxos de caixa esperados sejam estimados a partir das demonstrações financeiras ou contábeis quanto a montantes, momentos e volatilidades”. Ou seja, a adequada definição conceitual e o momento de reconhecimento das “receitas” passa a ser fundamental para que a contabilidade cumpra sua função preditiva de relatar de maneira adequada o desempenho econômico da entidade.

Os Professores Nelson Carvalho e Carlos Henrique Silva do Carmo²⁸⁶ destacando a importância do reconhecimento contábil das receitas lembram que na verdade a receita nada mais é do que a validação de um valor de ativo pelo mercado, sendo que a mesma pode ser reconhecida em diversos momentos em geral relacionados à transferência²⁸⁷,

dos riscos e dos benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador. Tais casos são típicos das vendas a varejo. Em outros casos, porém, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade ocorre em momento diferente da transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo.”

²⁸⁵CARVALHO, Nelson; CARMO, Carlos Henrique Silva do. Reconhecimento Contábil de Receitas: o que vem (ou pode vir) por aí. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alexsandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 281-284.

²⁸⁶CARVALHO, Nelson; CARMO, Carlos Henrique Silva do. Op. cit., p. 281-284.

²⁸⁷Nos casos de compra e venda este momento é o da transferência da posse e ou propriedade por um preço acordado pelas partes.

notadamente nos seguintes: i) antes do momento de transferência²⁸⁸; ii) durante um período de tempo que abarca o ponto de transferência²⁸⁹; c) ou após o ponto de transferência²⁹⁰.

Também, como já destacado no capítulo segundo, neste contexto do novo padrão contábil brasileiro (mais aderente ao padrão internacional), nos chama a atenção a possibilidade de em alguns casos, termos o reconhecimento e a mensuração de receitas ou despesas nos resultados (no lucro contábil e comercial) que não correspondam a acréscimos ou decréscimos patrimoniais efetivamente já realizados (*accrual system*). Neste contexto, pode-se mencionar apenas a título exemplificativo, algumas situações: como as que envolvem a contabilização de ativos biológicos (reconhecimento das receitas antes do momento da venda); bens fungíveis que o mercado trate o reconhecimento da receita na produção (por exemplo, o ouro); ativos financeiros disponíveis para venda avaliados a valor justo; operações que envolvam a permuta de bens avaliados a valor justo; a própria equivalência patrimonial (especialmente se as controladas estiverem no exterior); compras e vendas feita a prazo (com reconhecimento do ajuste a valor presente e segregação da receita financeira); dentre outras possíveis situações que possam implicar em um acréscimo ou decréscimo das contas de resultado antes (ou depois) que ocorra uma efetiva transação a mercado.

Cumprir notar neste ponto, que o novo padrão contábil é sensivelmente inovador, e especialmente em relação às operações mercantis em algumas áreas (como é o caso dos ativos biológicos) isto vem a mudar por completo a tradicional forma de contabilização, em que as receitas de vendas de mercadorias eram sempre reconhecidas no momento em que ocorria a tradição (a entrega da mercadoria) a seu destinatário. Basicamente, podia-se dizer que o momento de reconhecimento da receita, pelo antigo padrão contábil era quase sempre coincidente com o momento da emissão da nota fiscal pela entidade alienante.

Dessa forma, podem surgir riscos e divergências práticas entre o fisco e as empresas contribuintes em relação a algumas situações:

a) dessincronização do regime de reconhecimento das receitas, do momento da venda da mercadoria ou da prestação do serviço (alinhado à emissão de documentos fiscais), o que podem a levar a equívocos e dificuldades de cruzamentos entre as operações

²⁸⁸ Alguns ativos denotam riqueza pelo simples fato do proprietário ser dela possuidor, ainda que não comercializadas (por exemplo na contabilização de metais preciosos).

²⁸⁹ Às vezes não se dá apenas no ponto de transferência, mas ao longo de um período de tempo que culmina no ato final de transferência (por exemplo nos contratos de construção de longo prazo em que a receita vai sendo auferida gradualmente).

²⁹⁰ Situação mais conservadora em que a receita só será auferida em tempo posterior ao da transferência (alienação de ativos em setores e segmentos em que os clientes apresentam exacerbada risco de inadimplência).

contábeis e as operações fiscais em processos de auditoria contábil (seja por parte do fisco estadual, seja por parte da empresa);

b) riscos para o fisco da entidade-empresa aproveitar-se desta dessincronização do reconhecimento das receitas pela contabilidade e com isto postergar ou sonegar o ICMS;

c) riscos para a empresa contribuinte em relação aos levantamentos fiscais em auditorias fiscais, na medida em que podem existir receitas já contabilizadas que ainda não representam saída de mercadorias ou prestação de serviços e vice e versa (podem existir saída de mercadorias que não possam ser reconhecidas contabilmente como receitas de venda).

Ou seja, o Fisco deve estar atento nas auditorias contábeis com finalidade tributária na análise de cada caso concretos, pois a fiscalização na execução de auditorias contábeis deverá atentar para a possível dessincronização do momento de emissão de notas fiscais do momento de reconhecimento contábil das receitas. Por exemplo, no caso dos Ativos Biológicos é natural o aumento (ou redução) do resultado contábil apurado, decorrente do ajuste a valor justo efetuado contra o resultado do exercício (referente aos anos-calendários de 2010 em diante), já que as variações são receitas ou despesas lançadas na demonstração do resultado do período. Ainda que contabilmente haja a antecipação de receitas para a Pessoa Jurídica, a tributação do ICMS deve continuar acompanhar o momento da saída da mercadoria. Ou seja, a tributação do ICMS deve-se dar no momento da alienação do produto agrícola ou agroindustrial, com eliminação dos efeitos apontados.

De qualquer forma, a fiscalização estadual deverá atentar para os movimentos e divergências naturais (que não implicam em diferenças por levantamentos fiscais), mas também para a possibilidade de artifícios do contribuinte (postergação do pagamento do imposto, ou mesmo reconhecimento de receitas de “caixa dois” – de valores recebidos à margem da contabilidade).

CAPÍTULO 5 – CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA, JURIDICIDADE DAS NORMAS CONTÁBEIS NO DIREITO PRIVADO E POSITIVAÇÃO DE CONCEITOS CONTÁBEIS NA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS.

O capítulo cinco apresenta o embasamento teórico da tese e as premissas que serão adotadas para fins de aplicação da parte pragmática da tese que se seguirá no capítulo seis. Neste capítulo discutiremos essencialmente a positivação na legislação tributária dos conceitos econômico-contábeis, enfocando especificamente a juridicidade das regras contábeis (verdadeiras normas jurídicas de direito privado – comercial/societário), e destacando notadamente a relação das normas contábeis (de direito privado) com as normas tributárias, demonstrando a possibilidade do legislador tributário adotar conceitos contábeis como normatizado no direito privado ou modificá-los para fins tributários.

Ao final iremos demonstrar que o legislador tributário pode adotar conceitos contábeis na regra-matriz de incidência dos tributos (no antecedente e no consequente), não apenas no IRPJ, mas em outros tributos, inclusive, no ICMS (ainda que em situações pontuais). Neste caso, o legislador pode decidir modificar ou não o conceito utilizado de direito privado das normas contábeis apenas para fins dos seus efeitos tributários por conta da autonomia do direito tributário. Todavia, naquilo que o conceito de direito contábil não é alterado, a legislação tributária deve seguir as normas de direito contábil (direito privado) quanto à definição, reconhecimento, mensuração conforme aqueles institutos contábeis no seu campo origem, e este será o ponto de partida da interpretação e aplicação da legislação tributária. O ICMS apenas pontualmente faz referência a conceitos contábeis, mas quando o faz podem sim haver impactos tributários advindos do novo padrão contábil (IFRS), e a análise pragmática deste tema no ICMS será detalhado no capítulo seis.

O presente capítulo está divisado nas seguintes partes:

- a) Consideração econômica, a importância das classificações econômico-contábeis juridicizadas para o direito tributário, e a possibilidade de positivação na legislação tributária de conceitos econômicos-contábeis;
- b) Regras contábeis como normas jurídicas e sua relação com o direito tributário;
- c) Normas jurídico-contábeis de direito privado (com conteúdo cada vez mais econômico) podendo ser utilizadas pelo legislador tributário;
- d) Relação das normas contábeis (de direito privado) com as normas tributárias, sob o enfoque dos artigos 109 e 110 do CTN, demonstrando a possibilidade do legislador

tributário adotar conceitos contábeis como normatizado no direito privado ou modificá-los apenas para fins tributários;

- e) A regra-matriz de incidência dos tributos e a possibilidade de inserção na RMIT de elementos contábeis;
- f) As normas contábeis na RMIT, quando o conceito contábil for captado pelo direito tributário (como elemento integrante do fato gerador/hipótese de incidência do tributo; como elemento quantitativo da base de cálculo do tributo, quando a legislação tributária elege um elemento quantitativo mensurado pela contabilidade).

5.1 Consideração econômica, e a positivação na legislação tributária de conceitos econômico-contábeis.

A primeira parte deste capítulo tem como primeiro objetivo analisar de forma sucinta e crítica a classificação dos tributos pelos critérios jurídicos, econômicos e contábeis para responder ao questionamento: *“Se as classificações dos tributos trazidas pela Economia e pela Contabilidade importam ao Direito Tributário? E se haveria situações em que estas classificações extrajurídicas possam ser juridicizadas?”*.

Para responder a este questionamento, trazemos dois exemplos pragmáticos da utilização de critérios classificatórios contábeis e econômicos pelo legislador tributário, nos casos da restituição do indébito tributário nos tributos indiretos (CTN) e da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições do PIS e COFINS.

Em seguida propomos responder o seguinte questionamento: *“Se as classificações jurídicas das espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro devem levar em conta a destinação do produto da arrecadação ou tão somente a natureza do fato gerador/hipótese de incidência, conforme apregoado no CTN?”*. Dessa forma discutiremos a clássica classificação jurídica dos tributos pelas espécies tributárias e a necessidade ou não de um critério extrínseco (destino do produto da arrecadação). São apresentadas exemplificadamente duas situações pragmáticas em que o STF se posicionou sobre a importância do critério extrínseco da destinação do produto da arrecadação.

Ainda neste primeiro bloco deste capítulo, procuramos demonstrar que as classificações econômicas e contábeis dos tributos também podem ser úteis para a sociedade e para a administração pública, em geral, nas diversas esferas (federal, estadual e municipal), no sentido de ser um critério pragmático de verificação do cumprimento do pacto federativo. Trazemos especificamente o exemplo das contribuições do PIS-COFINS

e do que denominamos de invasão “econômica” da União na competência tributária constitucional dos Estados e Municípios e a ofensa ao pacto federativo.

No segundo bloco deste capítulo, trataremos especificamente da classificação dos tributos em dois grupos incidentes sobre atos-fatos “formais”, ou, “econômicos”, para depois analisarmos a chamada consideração (interpretação) econômica dos tributos. O presente capítulo tem como segundo objetivo analisar o que é a consideração econômica, no sentido de ser uma forma de interpretação teleológica dos conceitos adotados na legislação tributária, quando se entende que tais conceitos têm perfil de natureza econômica (juridicizados pela lei). A consideração econômica também compreende a qualificação da relação entre a hipótese tributária e a situação fática, ou seja, diz respeito ao momento da aplicação e subsunção dos fatos concretos à norma jurídica. Em suma, a consideração econômica nos dias atuais, consiste em reconhecer que o legislador tributário possa tomar situações e conceitos econômicos e contábeis no momento de elaborar a materialidade de determinados tributos.

Neste sentido, demonstraremos que historicamente no Brasil, o direito tributário ganhou uma progressiva e gradual autonomia em relação ao direito civil, na medida em que foi se operando uma gradual libertação das hipóteses tributárias dos principais tributos do jugo dos “atos e negócios jurídicos” de direito civil. Por exemplo, pode-se mencionar o paradigma da mudança e abandono do antigo IVC (que era um tributo que incidia sobre negócios jurídicos) para o ICMS, que passou a contemplar na hipótese tributária atos e fatos que denotam a circulação econômica das mercadorias.

Como demonstraremos a consideração econômica não apregoa a utilização indiscriminada de quaisquer critérios econômicos e contábeis na interpretação e aplicação do direito tributário, mas reconhece a possibilidade do legislador tributário conscientemente utilizar critérios econômicos e contábeis na definição da materialidade e hipótese de incidência dos tributos.

5.2 A Classificação dos Tributos – critérios jurídicos, econômicos e contábeis.

A classificação dos tributos é um tema que é objeto de análise interdisciplinar, já que a tributação é um assunto que toca tanto as ciências jurídicas, como a ciências econômicas e as ciências contábeis. No âmbito do direito vulgarmente se imagina que sejam irrelevantes as classificações tributárias que possam ser feitas por outras ciências sociais aplicadas, mas em certos momentos verifica-se que estes critérios classificatórios

destas outras ciências possam ter relevância jurídica, na medida em que juridicizados em determinados diplomas legais.

Diversas são as classificações jurídicas que podem ser dadas aos tributos, a depender do ponto de vista e dos objetivos desta classificação, dentre as quais podemos mencionar exemplificadamente pelos critérios: a) do sujeito ativo (federais, estaduais, municipais); b) do ente arrecadador (fiscais e parafiscais); c) da função extrafiscal (arrecadatórios e regulatórios); d) da ótica do sujeito passivo (tributos reais e pessoais); e) no que concerne a atividade estatal (vinculados e não-vinculados), etc. Também existem outras classificações clássicas de tributos, por exemplo, entre, diretos e indiretos, a qual renomados juristas²⁹¹ criticam, por ser uma classificação que entendem não ser jurídica, e sim uma classificação de economia, de contabilidade ou de finanças públicas.

Todavia, estes não são os únicos critérios pelos quais os tributos possam ser classificados. O Professor Luís Eduardo Schoueri menciona inclusive outros critérios que normalmente são entendidos como exclusivamente econômicos, como por exemplo a clássica classificação de Richard & Peggy Musgrave²⁹² em tributos sobre a renda produzida, distribuída, poupada e consumida, que é uma classificação que se preocupa em saber em qual momento o tributo incide considerando o fluxo de riquezas entre as famílias, as empresas e o mercado.

A classificação econômica, a princípio, é objeto de estudo dos economistas já que procura investigar os efeitos econômicos da cobrança dos tributos em determinado ponto do fluxo de riquezas. De qualquer forma, as opções políticas dos legisladores sempre devem levar em conta os efeitos da tributação sobre os agentes econômicos. Ainda que possamos de forma ingênua imaginar que se trata de uma questão de mera política tributária, ou de mera decisão econômica por parte dos legisladores que elaborarão a norma jurídica tributária, estas decisões pré-jurídicas implicarão em consequências para as empresas e os consumidores a depender do modelo de tributação implementado pelo legislador.

Neste sentido, as classificações de tributos notadamente econômicas também passam pelo filtro jurídico, na medida em que são até certo ponto juridicizadas, e

²⁹¹ Por exemplo, em: Machado, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 28ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2007, Capítulo II; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 147-148.

²⁹² Cf. MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Pública – teoria e prática*. Rio de Janeiro, Campus, São Paulo - Edusp 1980, p 190. Apud SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 58.

especialmente estarão sujeitas ao controle não só das normas jurídicas pré-existentes, mas especialmente pelo controle dos princípios²⁹³ de direito, que por serem normas de grande grau de abstração possuem pontos de conexão fortes entre a ciência do direito e a economia. A economia, na sua busca pela tributação que se norteia pela eficiência²⁹⁴ (especialmente pela busca da neutralidade²⁹⁵ e da simplicidade) e a equidade, acaba por abarcar também diversos princípios jurídicos, tais como igualdade e a própria legalidade (a economia busca um grau de certeza no ambiente de negócios para seus investidores), bem como diversos outros princípios importantes na ordem tributária, tais como a capacidade contributiva, a não-cumulatividade de certos tributos indiretos, a livre-concorrência e assim, por diante.

No dia a dia os consultores e operadores da área tributária também se deparam com classificações de tributos mais pragmáticas, voltadas para as demonstrações financeiras das próprias empresas, no âmbito das chamadas Ciências Contábeis. Não raro também é que os próprios órgãos reguladores e fiscalizadores utilizem estas classificações para fins da fiscalização e cobrança dos tributos. O próprio fisco (de todos os entes federativos) lida no dia a dia ao lado das inúmeras obrigações acessórias inerentes a área fiscal também com livros e registros comerciais e contábeis²⁹⁶. Portanto, é natural que não apenas os próprios procedimentos administrativos e fiscalizatórios sejam influenciados por estas práticas contábeis, como a própria legislação tributária, já que normalmente no Brasil as minutas dos projetos legislativos da área tributária, não raramente são produzidas dentro do âmbito da própria Receita Federal do Brasil como das Secretarias de Fazenda dos Estados.

Desta forma, a forma como a própria contabilidade registra os tributos nas demonstrações financeiras empresariais pode impactar e influenciar na elaboração das legislações tributárias desde o plano constitucional passando pelo legislador complementar

²⁹³ De acordo com o Professor Humberto Ávila “os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”. (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 1ª Ed, São Paulo: Malheiros, 2008 .p. 193).

²⁹⁴ GIAMBIASI, Fábio. ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Pública – teoria e prática no Brasil*. 4ª Ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 17-21

²⁹⁵ O Professor Humberto Ávila menciona que “a neutralidade pode significar a proibição de os entes federados influírem de modo injustificado ou arbitrário no exercício das atividades econômicas do contribuinte pela tributação. Nessa acepção ser neutro é não exercer influência imotivada na atividade dos contribuintes”. Complementa ainda que “a neutralidade (...) é um aspecto delimitado da igualdade (...). (...) quando se analisa a igualdade tendo como referência a atuação estatal, perquire-se o dever do ente estatal respeitar a livre-concorrência dos indivíduos”. (ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*, 1ª Ed, São Paulo: Malheiros, 2008 .p. 98-99).

²⁹⁶ Atualmente substituído pelos livros contábeis eletrônicos na ECD – Escrita Contábil Digital do SPED, conforme analisado no capítulo quatro.

e ordinário e chegando até o patamar infralegal dos Fiscos (por meio da edição de decretos, instruções, portarias, etc.).

A classificação tributária também sofre influência do direito financeiro e da contabilidade pública do ponto de vista econômico-financeiro dos Entes Federativos. Para Aliomar Baleeiro²⁹⁷ a “*receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.*”, sendo que estas receitas públicas podem ser originárias ou derivadas, sendo que nestas últimas é que estão classificados os tributos. As receitas derivadas ou de economia pública, ou, ainda, de direito público são caracterizadas pelo constrangimento legal para sua arrecadação — englobando tanto os tributos como as penas pecuniárias (rendas que o estado colhe no setor privado, por ato de autoridade), subdividindo-se os tributos em ao menos: impostos; taxas; contribuição de melhoria; contribuições parafiscais.

Também do ponto de vista do próprio direito financeiro e de contabilidade pública existe a classificação no âmbito orçamentário, sendo que a receita orçamentária representa valores constantes do orçamento, tais como tributos, rendas, transferências, alienações, amortização de empréstimos concedidos e operações de crédito por prazos superiores a doze meses, que são caracterizados, conforme o art. 11 da Lei nº 4.320/64, em receitas correntes ou receitas de capital. As chamadas “receitas tributárias”²⁹⁸ estão enquadradas nas chamadas receitas correntes, que compreendem os ingressos de recursos provenientes do poder de tributar ou resultantes da venda de produtos ou serviços colocados à disposição dos usuários.

Ou seja, são diversos os critérios jurídicos, econômicos e contábeis pelos quais os tributos podem ser classificados a depender do objetivo prático desta classificação. De qualquer forma para nós juristas nos resta responder a pergunta:

“As classificações dos tributos trazidas pela Economia e pela Contabilidade importam ao Direito Tributário? Haveria situações em que estas classificações extrajurídicas possam ser juridicizadas?”

²⁹⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16ª ed. Rio de Janeiro/RJ: Forense, 17ª Ed., 2010.

²⁹⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Receitas públicas: manual de procedimentos*. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007. 233p.

5.2.1 Dois exemplos da utilização de critérios classificatórios contábeis e econômicos pelo legislador tributário – a Restituição do Indébito tributário nos tributos indiretos (CTN) e a inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS-COFINS.

Este questionamento é importante para se saber se na seara tributária as classificações dos tributos trazidas pela economia e pela contabilidade importam também ao direito tributário, e se haveria situações e exemplos concretos em que estas classificações possam ser juridicizadas e trazer efeitos jurídicos.

A resposta a esta questão demandará uma análise do assunto concreto. De qualquer forma para sermos exemplificativos passamos a analisar sucintamente dois exemplos.

Um assunto clássico em matéria de classificação tributária é a repulsa quase que unanime da maioria dos juristas²⁹⁹ em relação à classificação dos tributos em diretos e indiretos. No entanto, veja que na prática empresarial e até mesmos das grandes empresas de consultoria e auditoria, as áreas tributárias ou departamentos fiscais das empresas não raramente são divididas nos setores de tributação direta e indireta. Por sua vez, os próprios critérios da contabilidade financeira e tributária preveem uma certa classificação ou ordem dos tributos nas demonstrações financeiras das empresas, notadamente nas demonstrações de resultados das empresas, conforme exemplo que apresentamos abaixo:

²⁹⁹ Por exemplo, em: Machado, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 28ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2007, Capítulo II; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 147-148.

Quadro 5.1 – Tributos na Demonstração de Resultado do Exercício

| Demonstração de Resultados da Empresa ABC, em 31 de | | Observações: |
|---|--------------|---|
| (+) Receita de Vendas de Mercadorias | 800.000,00 | |
| (+) Receita de Serviços | 400.000,00 | |
| Faturamento Bruto | 1.200.000,00 | |
| (-) IPI | -65.600,00 | Tributo Indireto não-cumulativo |
| Rec. Bruta de Vendas | 1.134.400,00 | |
| (-) PIS-COFINS | -111.000,00 | Tributo Indireto cumulativo ou não-cumulativo |
| (-) ICMS sobre Vendas | -144.000,00 | Tributo Indireto não-cumulativo |
| (-) ISS sobre vendas | -16.000,00 | Tributo Indireto cumulativo |
| Rec. Líquida de Vendas | 863.400,00 | |
| (-) Custo dos Produtos Vendidos | -465.359,00 | O imposto de importação (II) está incorporado nesta rubrica |
| Lucro Bruto | 398.041,00 | |
| (-) Despesas de vendas | -120.000,00 | |
| INSS | -20.000,00 | |
| Outras Despesas de Vendas | -100.000,00 | |
| (-) Despesas Financeiras | -10.041,00 | |
| Juros | -10.000,00 | |
| IOF | -41,00 | IOF tributo sobre operações financeiras |
| (-) Despesas Administrativas | -136.000,00 | |
| IPVA | -4.000,00 | IPVA Tributo sobre o patrimônio de veículos |
| IPTU | -12.000,00 | IPTU Tributo sobre o patrimônio imobiliário urbano |
| INSS | -20.000,00 | Pode ser também contabilizado nas despesas de vendas e no CPV |
| Outras Despesas Administrativas | -100.000,00 | |
| Lucro ante do IR/CSLL | 132.000,00 | |
| (-) IRPJ | -50.000,00 | Tributo Direto (com os ajustes determinados na legislação tributária) |
| (-) CSLL | -18.000,00 | Tributo Direto (com os ajustes determinados na legislação tributária) |
| Lucro/Prejuízo do Exercício | 64.000,00 | |

Fonte: exemplo elaborado pelo autor da distribuição dos tributos na DRE e também de acordo com a literatura de contabilidade financeira e tributária³⁰⁰.

Claramente enxergamos na demonstração de resultados das empresas um primeiro grupo de tributos (denominados de “tributos indiretos”) que está atrelado às receitas e ao faturamento das empresas, basicamente os tributos que incidem sobre as receitas na prestação de serviços e vendas de mercadorias, tais como o IPI, as contribuições do PIS e COFINS, o ICMS e o ISS. Tais tributos estão indiretamente relacionados ao lucro ou prejuízo do exercício, uma vez que a proporção da tributação está atrelada à receita e não ao lucro. Dessa forma, haverá a tributação pelo ICMS, PIS-COFINS e outros tributos indiretos independente da empresa obter lucro ou prejuízo naquele exercício social.

³⁰⁰ Por exemplo, em: IUDÍCIBUS, Sérgio, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto e SANTOS, Ariovaldo. *Manual de Contabilidade Societária*. FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. São Paulo: Atlas, 2010; PÊGAS, Paulo Henrique Barbosa. *Manual de Contabilidade Tributária - 7ª Ed.* Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2011; REZENDE, Amaury; PEREIRA, Carlos Alberto; DE ALENCAR, Roberta Carvalho. *Contabilidade Tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas*, São Paulo: Atlas, 2010.

Também do ponto de vista econômico e de finanças (quanto à formação do preço), pode-se afirmar que apenas indiretamente a empresa é contribuinte destes tributos indiretos, na medida em que os contribuintes de fato são aqueles que arcaram com o preço destes produtos e serviços (o contribuinte de direito é ressarcido do valor destes tributos na Nota Fiscal pelo pagamento do preço).

Por sua vez, temos um grupo de tributos ao final da demonstração de resultados (no caso do Brasil a CSLL e o IRPJ) localizados topograficamente antes do lucro ou prejuízo do exercício, que representam os tributos que são calculados com base no lucro da empresa em determinado período. Ainda que a legislação fiscal calcule, em geral, um lucro real ajustado (com as adições e exclusões determinadas pela legislação tributária) que não é exatamente igual ao lucro societário divulgado no balanço, os valores do IRPJ e da contribuição CSLL estão intimamente ou diretamente relacionados ao lucro contábil da empresa no período. São os chamados “tributos diretos”³⁰¹, e também do ponto de vista econômico e financeiro, pode-se afirmar que diretamente a empresa é o contribuinte de fato e de direito destes tributos diretos, já que tem que arcar com o valor desta carga tributária.

Esta parece ser uma mera classificação contábil e econômica dos tributos, embora seja usualmente usada pelas empresas, pelos departamentos fiscais e pelo mercado. Todavia, se analisarmos a legislação vemos que não raramente esta classificação pode ser usada pelo legislador tributário, e também importa às administrações tributárias.

Lembremos do exemplo do legislador complementar que no artigo 166 do CTN³⁰² deu um tratamento jurídico específico aos tributos indiretos (tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro) exigindo que no caso de restituição destes tributos haja adicionalmente a prova de que o contribuinte assumiu o encargo financeiro do tributo, ou, no caso de tê-lo transferido aos próximos da cadeia comercial, esteja por estes (em geral, seus clientes) expressamente autorizado.

Este é o caso clássico da restituição de tributos como o ICMS, IPI, PIS-COFINS, em que a Receita Federal e as Secretarias de Fazenda Estadual exigem dos contribuintes autorização dos seus clientes/destinatário para que estes possam fazer a repetição do indébito do imposto, que foi repassado comercialmente na nota fiscal para os adquirentes.

³⁰¹ De qualquer forma, é evidente que de alguma forma o valor dos tributos sobre a renda em algum momento irá compor o mark-up do preço que a empresa pratica.

³⁰² “Art. 166. 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.”

Embora este dispositivo do CTN sofra várias críticas dos tributaristas, em geral, é aceito sua aplicação em âmbito judicial³⁰³. Não raras vezes o contribuinte tem razão no mérito quanto à determinada restituição do imposto, mas não consegue provar que está autorizado por seus clientes a receber os valores da restituição.

Há de se reconhecer então que para este fim (restituição de tributos) o CTN adotou a classificação dos tributos em diretos e indiretos. Aqui não interessa, se esta classificação se apoia em outras ciências, tais como a Contabilidade ou a Economia, ou mesmo nas Finanças Públicas. Na medida em que o legislador tributário adota esta classificação ainda que para uma finalidade específica, este critério classificatório também passa a ser juridicizado, na medida em que produz seus efeitos jurídicos.

Outro exemplo que podemos citar, diz respeito à legislação tributária das contribuições do PIS-COFINS em assunto atualmente em debate. Como já mencionamos, no dia a dia da área tributária são também utilizadas classificações de tributos mais pragmáticas, voltadas para as demonstrações financeiras das próprias empresas. Não raro também é que os próprios órgãos reguladores, fiscalizadores e legisladores utilizem estas classificações contábeis para fins da fiscalização e cobrança dos tributos.

A leitura da legislação do PIS-COFINS³⁰⁴ indica que o próprio legislador tributário adotou uma classificação contábil da receita bruta ao definir a base de cálculo de PIS-COFINS, englobando o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Em seguida, a legislação tributária de PIS-COFINS autoriza a exclusão de alguns tributos desta receita bruta, dentre estes apenas o IPI, que tradicionalmente na contabilidade financeira e tributária (conforme já demonstrado na tabela acima) é contabilizado “por fora”, ou seja, o valor do tributo não compõe a chamada receita bruta da demonstração dos resultados do exercício. Já por sua vez, o ICMS, as próprias contribuições para o PIS e COFINS e o ISS compõe o valor da receita bruta contábil da empresa.

³⁰³ Por exemplo, vide jurisprudência do STJ:

“STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 703992 SP 2004/0163391-7 (STJ) - Data de publicação: 29/08/2005
Ementa: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. INCONSTITUCIONALIDADE DO AUMENTO DA ALÍQUOTA DE 17% PARA 18%. COMPROVAÇÃO DO NÃO REPASSE DO ÔNUS DO IMPOSTO. ART. 166 DO CTN . SÚMULA 546/STF. 1. A comprovação da ausência de repasse do encargo financeiro correspondente ao tributo, nos moldes do art. 166 do CTN e da Súmula 546/STF, é exigida nas hipóteses em que se pretende a compensação ou restituição de tributos indiretos, como o ICMS. 2. Recurso especial provido.”

³⁰⁴ A base de cálculo é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.637, de 2002, art 1º, §§ 1º e 2º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, §§ 1º e 2º).

Neste sentido, por exemplo, entendemos tecnicamente correto o voto de divergência do Ministro Gilmar Mendes³⁰⁵ para quem em seu voto-vista foi favorável à manutenção do ICMS na base de cálculo da COFINS, uma vez que o conceito de receita bruta (e também o conceito mais restrito de faturamento) na contabilidade corresponde ao total recebido pelo contribuinte nas vendas de bens e serviços, e as exceções a essa regra devem estar previstas na legislação tributária. Ou seja, via de regra os impostos sobre faturamento ou receita bruta não possuem exclusões, exceto se a legislação tributária prever expressamente. Assim, de forma inteligente indaga o ministro Gilmar Mendes:

“A exclusão da base de cálculo sem previsão normativa constitui ruptura no sistema da Cofins. Se excluída a importância do ICMS, porque não retirar o Imposto Sobre Serviços (ISS), do Imposto de Renda (IR), do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), taxas de fiscalização, do Programa de Integração Social (PIS), da taxa do Ibama, da base de cálculo da Cofins?”.

Desta forma, no exemplo trazido nos filiamos ao entendimento de que a legislação tributária das contribuições do PIS-COFINS adotou uma classificação contábil de tributação, abarcando no fato gerador deste tributo a “receita bruta”, a qual engloba contabilmente o faturamento de mercadorias e serviços, e neste preço também inclusos todos os tributos indiretos como o ICMS (com a exceção apenas do IPI). Portanto, não faz sentido que o STF desvirtue o critério adotado pelo legislador tributário, pois uma vez que a receita bruta é um conceito dado pela contabilidade (normatizado pelas normas contábeis), quando o legislador tributário o utiliza, certamente o faz na mesma acepção contábil, pois pega emprestado este conceito de outro ramo da ciência social.

É verdade, que a autonomia do direito tributário permite que o legislador tributário modifique este conceito de faturamento ou de receita bruta para fins fiscais, mas deve fazê-lo expressamente. Desta forma, o ICMS só poderia ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e COFINS, se o legislador tributário de forma expressa determinasse a exclusão do ICMS (mas a legislação federal só prevê a exclusão do ICMS-ST³⁰⁶). No silêncio do legislador, deve ser interpretado que o ICMS compõe o valor do faturamento das mercadorias e a receita bruta da pessoa jurídica, conforme ensina a Ciência Contábil.

³⁰⁵ Recurso Extraordinário (RE nº 240.785 – Minas Gerais), STF, julgamento de 08 de outubro de 2014.

³⁰⁶ A legislação tributária federal só prevê a exclusão do IPI e do ICMS-Substituição Tributária da base de cálculo do PIS-COFINS. Isto porque contabilmente o ICMS-ST é contabilizado da mesma forma que o IPI (por “fora”, de modo que não integra o conceito de “receita bruta”). Vide subitem 3.3 do presente trabalho a respeito da contabilização do ICMS-ST.

Estes dois exemplos trazidos são paradigmáticos para demonstrarmos que as classificações dos tributos trazidas pela Economia e pela Contabilidade podem importar ao Direito Tributário, nas situações em que estas classificações ou conceitos foram juridicizados pelo legislador tributário.

5.2.2 A clássica Classificação Jurídica dos Tributos pelas espécies tributárias e a necessidade ou não de um critério extrínseco (destino do produto da arrecadação).

Em geral, a classificação tributária pelas espécies tributárias é a tradicionalmente mais estudada pelos estudiosos do direito tributário, sendo, em geral, esquecidas as demais classificações dos tributos. De qualquer forma, há de se reconhecer que quanto ao regime jurídico específico atinente ao direito tributário, realmente ganha relevo a classificação pelas espécies tributárias, apresentando-se todavia inúmeras controvérsias quanto aos critérios a serem adotado nesta classificação, como a querela entre a classificação dicotômica (impostos e taxas) e a classificação tricotômica (impostos, taxas e contribuições). No Brasil, dada a sua peculiaridade jurídica constitucional chega-se a se falar em classificação sêxtupla (impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais, contribuições sociais, empréstimos compulsórios).

De qualquer forma um assunto bastante discutível na doutrina é se a classificação das espécies tributárias deve considerar também um critério classificatório extrínseco, que leve em conta a destinação do tributo arrecadado. Tradicionalmente o CTN em seu artigo 4º exalta apenas o fato gerador (ou mais tecnicamente a hipótese de incidência) da obrigação tributária, chegando a dispor expressamente que na definição da natureza jurídica do tributo seria desprezível a destinação legal do produto da sua arrecadação, entendimento que é acompanhado por doutrinadores clássicos como Alfredo Augusto Becker³⁰⁷. Em sentido contrário, há doutrinadores que consideram que no ordenamento jurídico brasileiro ganha importância a destinação das receitas (dos tributos) como um critério classificatório extrínseco necessário, que é, por exemplo, a posição defendida por Eurico de Santi³⁰⁸.

Em nosso entendimento o critério extrínseco da destinação da arrecadação dos tributos não pode ser abandonado. Em nossa acepção o exagero das posições doutrinárias e

³⁰⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo – Saraiva, 1966, p. 260-261.

³⁰⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Tributo e classificação das espécies no sistema tributário brasileiro. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5qd0/tributo-e-classificacao-das-especies-no-sistema-tributario-brasileiro-eurico-marcos-diniz-de-santi>. Acesso em: 01 jan. 2017.

legislativas visavam afirmar de forma exacerbada a autonomia do direito tributário. A autonomia do direito tributário ainda que importante não pode implicar, contudo, no divórcio com a ciência das finanças. Há um erro de parte dos juristas ao analisar o direito tributário positivo sem considerar a economia, as finanças públicas do Estado, a contabilidade e o próprio direito financeiro (ramo jurídico mãe do direito tributário).

Dessa forma a destinação das receitas como um critério classificatório extrínseco necessário ganha mais importância nos tributos que exigem certa contraprestação do Estado, principalmente nas taxas em que deve haver uma destinação do produto da arrecadação voltada para a prestação de um serviço público específico e divisível. Mas também nas contribuições, em que indiretamente os valores arrecadados devem estar afetados com determinada finalidade, ainda que de uma coletividade (referibilidade). Já por sua vez os impostos não podem ter destinação pré-determinada para certos gastos públicos. Embora também existam, geralmente regras de repartição da arrecadação nos impostos, os outros entes federativos participam constitucionalmente da distribuição do produto da arrecadação. Ou seja, mesmo nos impostos se pode falar em destinação, no sentido das transferências constitucionais obrigatórias do produto da arrecadação.

Interessante neste ponto uma menção exemplificativa de duas situações pragmáticas em que o STF se posicionou sobre a importância do critério extrínseco da destinação do produto da arrecadação, especialmente em relação aos impostos. Como já comentamos, como regra geral, o inciso IV do artigo 167 da CF veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição constitucional do produto da arrecadação dos impostos a outros Entes Federativos.

Em um caso interessante, o Distrito Federal resolveu criar um programa de incentivo e apoio ao esporte e aos atletas, mas pretendeu afetar uma parcela dos recursos oriundos do IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores. Para não fazer isto de forma direta e afrontar literalmente o dispositivo constitucional acima citado, de forma engenhosa a Lei Distrital concedeu isenção do IPVA a contribuintes que provassem que patrocinavam ou faziam doações ao esporte e aos atletas, mediante os requisitos da própria lei. Ou seja, a lei distrital pretendeu subverter a regra constitucional, pois direcionava os recursos dos contribuintes para esta atividade antes que ocorresse a arrecadação, utilizando-se para tanto do instituto jurídico da isenção tributária. Com razão o STF (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1750, rel. Min. Eros Grau, j.

20.9.2006)³⁰⁹ considerou inconstitucional o benefício fiscal da isenção, pois este em verdade consistia num artifício jurídico para possibilitar que estes contribuintes antes da incidência tributária destinassem os recursos públicos do imposto para programa de incentivo a atividades esportivas, criado pela lei distrital.

Outro julgado interessante do STF (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 572.762-9/SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, j. 5.3.2008)³¹⁰ diz respeito ao repasse constitucional dos impostos, no caso específico do ICMS aos Municípios. O caso específico se refere à guerra fiscal no ICMS, em que o Estado de Santa Catarina editou unilateralmente benefícios fiscais inconstitucionais, sem a aprovação dos demais Estados (pelo CONFAZ), e que por sua vez no plano estadual implicou na diminuição do repasse do ICMS a seus Municípios.

No presente julgado, o STF considerou que os Municípios catarinenses não poderiam ser prejudicados no repasse estadual, sendo que o benefício inconstitucional concedido não poderia alterar o valor do repasse que constitucionalmente pertencesse aos Municípios. Embora o julgado, possa parecer que se restringe apenas ao âmbito do direito

³⁰⁹ “EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR DISTRITAL N. 26/97. CRIAÇÃO DO PROGRAMA DE INCENTIVO ÀS ATIVIDADES ESPORTIVAS MEDIANTE CONCESSÃO DE INCENTIVO FISCAL ÀS PESSOAS JURÍDICAS. CONTRIBUINTE DO IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 167, INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. É inconstitucional a lei complementar distrital que cria programa de incentivo às atividades esportivas mediante concessão de benefício fiscal às pessoas jurídicas, contribuintes do IPVA, que patrocinem, façam doações e investimentos em favor de atletas ou pessoas jurídicas. 2. O ato normativo atacado a faculta vinculação de receita de impostos, vedada pelo artigo 167, inciso IV, da CB/88. Irrelevante se a destinação ocorre antes ou depois da entrada da receita nos cofres públicos. 3. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade da vinculação do imposto sobre propriedade de veículos automotores --- IPVA, contida na LC 26/97 do Distrito Federal.

Decisão O Tribunal, por unanimidade, julgou procedente a ação direta, nos termos do voto do Relator. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Ausentes, justificadamente, as Senhoras Ministras Ellen Gracie (Presidente), Cármen Lúcia e, neste julgamento, o Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 20.09.2006.”

³¹⁰ “EMENTA: CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO. I - A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios. II - O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. III - Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. IV - Recurso extraordinário desprovido.

Decisão

O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do relator, conheceu e negou provimento ao recurso extraordinário. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Falou pelo recorrente o Dr. Ezequiel Pires, Procurador do Estado. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Marco Aurélio e a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 18.06.2008.”

financeiro³¹¹, é de se notar que o mesmo tem um efeito indutor interessante sobre a legislação tributária, pois de certa forma oferece um desincentivo interessante à prática da guerra fiscal inconstitucional, na medida em que transfere à arrecadação estadual os custos desta desoneração tributária inconstitucional.

Neste sentido, é importante mencionar que para a classificação dos tributos pelas espécies tributárias há a necessidade de um critério extrínseco (destino do produto da arrecadação), o qual é capitado também por outras ciências que extravasam o próprio direito tributário. Ou seja, no caso este critério classificatório é também oriundo do direito financeiro, das finanças públicas (ramo da economia) e da contabilidade pública.

5.2.3 Exemplo - a invasão “econômica” da União na Competência Tributária constitucional dos Estados e Municípios e a ofensa ao pacto federativo – o exemplo das contribuições do PIS-COFINS (bitributação econômica e contábil das mercadorias e serviços).

A classificação econômica e contábil dos tributos também pode ser útil para a sociedade e para a administração pública, em geral, nas diversas esferas (federal, estadual e municipal), no sentido de ser um critério pragmático de verificação do cumprimento do pacto federativo.

A expansão das contribuições do PIS e COFINS, por exemplo, é notório caso de invasão “econômica” da competência tributária estadual e municipal por parte da União. Embora do ponto de vista estritamente jurídico não se possa falar em bitributação, há sem dúvida bitributação econômica das mercadorias e serviços, resultando em ofensa ao pacto federativo que existia em 1988.

Podemos citar o exemplo do PIS e COFINS incidentes no mercado interno sobre o faturamento e a receita, que certamente atingem materialidades jurídicas diversas dos impostos estaduais e municipais: ISS (que recai sobre a prestação de serviços) e do ICMS (que recai sobre operações relativas à circulação de mercadorias), mas que em termos

³¹¹ Uma dúvida interessante proposta em artigo do Professor Fernando Facury Scaff e Alexandre Coutinho da Silveira aponta: *“O ponto central do debate é saber se um ente federado, que possui competência tributária sobre certo tributo cuja receita é parcialmente transferida, pode reduzir sua incidência fiscal, e se puder, em que medida pode fazê-lo. Sabendo-se que 25% da receita do ICMS tributo estadual, é transferida aos Municípios, pode o Estado conceder isenção total daquele tributo, mesmo obedecendo às regras constitucionais, que exigem aprovação do CONFAZ para este tipo de benefício fiscal? Ou o conceito de “competência tributária” está restrito às receitas fiscais próprias, não alcançando as receitas transferidas?”* (SCAFF, Fernando F.; SILVEIRA, Alexandre C. Competência tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais. In CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando F.; BRAGA, Carlos E. F. (orgs.). *Federalismo Fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial - IBDF, 2010, p. 285).

econômicos e contábeis atingem a mesma realidade econômica na medida em que todo o faturamento de serviços será atingido pela tributação, tanto pelo ISS quanto pelo PIS-COFINS, assim como o faturamento de mercadorias será atingido pela tributação do ICMS e do PIS-COFINS.

Por sua vez, diferentemente da realidade brasileira, na Europa, no que diz respeito à tributação sobre o consumo, tem-se uma tributação única em relação IVA (Imposto sobre Valor Agregado). Todavia, no Brasil, a Constituição optou por fatiar a materialidade desta tributação no IPI (União), ICMS (Estados e DF) e ISS (Municípios), tentando fazer um recorte desta competência tributária econômica, em realidades jurídicas distintas.

Neste sentido, mais críticas ainda merecem as contribuições de PIS-COFINS sobre a importação de bens e serviços que advieram por emenda constitucional e que invadiram a competência econômica de Estados e Municípios. Tendo já havido esta opção política, como exercício do poder constituinte originário, em momento posterior seria juridicamente inconstitucional que uma emenda tentasse suprimir ou diminuir a competência tributária das outras esferas legislativas. Este foi o claro intento, da Emenda Constitucional 42/2003, que abriu a possibilidade jurídica constitucional para a instituição das contribuições de PIS-COFINS sobre a importação de bens e serviços.

Interessante anotar quanto a este tópico a opinião de Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado³¹² no sentido de que as contribuições PIS e COFINS importação ofendem a forma federativa de Estado adotada pela CF/88, uma vez que se transformaram em verdadeiro imposto sobre valor agregado federal, configurando verdadeiro imposto residual federal não repartido com os Estados e Municípios. Ainda no que diz respeito aos “*serviços importados*” seriam exações inválidas por invadirem a competência constitucional do ISS, reduzindo a capacidade contributiva de tributação deste mesmo fato pelo ISS.

Também neste sentido, o Prof. Gerd Willi Rothmann em sua tese de livre-docência³¹³ aponta que há inconstitucionalidade no uso indevido das contribuições do PIS-COFINS na importação, pois seriam verdadeiros impostos que introduzem um *bis in idem*,

³¹² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Breves anotações sobre a incidência do PIS e da COFINS na importação*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n.108. p.78-90. set. 2004.

³¹³ ROTHMANN, Gerd Willi. *Inconstitucionalidade múltipla na tributação da importação de serviços - Réquiem ou catarse do sistema tributário nacional*, 2010 (Tese de Livre Docência do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário / Faculdade de Direito - USP), 2010, p. 124-125.

invadindo a competência tributária do ISS municipal e do ICMS estadual, na importação de bens e de serviços.

Em nossa opinião, a autorização constitucional da instituição das contribuições de PIS e COFINS sobre a importação de bens e serviços ofende claramente o pacto federativo brasileiro. Com relação especificamente aos serviços, a incidência sobre a importação de serviços invade não só economicamente a esfera de tributação municipal, mas também juridicamente. Trata-se de verdadeira bitributação econômica e também jurídica, na medida em que se elege como materialidade de incidência propriamente a prestação de serviços oriundos do exterior (ainda que a lei defina o fato gerador como: “*o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado*”), que já é uma materialidade reservada à competência municipal, apontando ainda como base de cálculo o próprio valor dos serviços prestados.

Para exemplificarmos em termos numéricos, como do ponto de vista da arrecadação esta invasão da União vem ocorrendo em relação aos Estados, listamos abaixo uma comparação simplória da arrecadação (2013) versus a arrecadação de 1997 (ou seja, nove anos após a CF-88), comparando a arrecadação de ICMS e das Contribuições do PIS e COFINS.

Quadro 5.2 – Arrecadação do ICMS x PIS-COFINS

| <u>Tributo</u> | <u>Arrecadação Ano 1997</u> | <u>Arrecadação Ano 2013</u> |
|--|------------------------------------|------------------------------------|
| ICMS* | R\$ 59.564.360.000 | R\$ 358.908.284.000 |
| COFINS - CONTRIB. P/ A SEGURIDADE SOCIAL** | R\$ 7.590.000.000 | R\$ 51.899.000.000 |
| CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP** | R\$ 19.118.000.000 | R\$ 201.527.000.000 |

*Fonte: Secretarias de Fazenda, Finanças ou Tributação e Site do CONFAZ – valores a preços correntes.

**Fonte: Boletim da Receita Federal do Brasil – valores a preços correntes.

Vejam que gradualmente vem aumentando ano a ano a arrecadação das contribuições de PIS-COFINS em comparação à arrecadação do ICMS. Isto porque em termos contábeis uma base de cálculo que incida sobre a receita bruta equivale em termos econômicos a tributar todas as receitas de mercadorias (tributadas pelo ICMS) e também

todas as receitas de prestação de serviços (tributadas pelo ISS), além de outras receitas de classificação contábil diversa. Isto implica que do ponto de vista econômico e contábil tenhamos que reconhecer que há uma invasão da União na competência econômica de tributar a circulação de Mercadorias e a prestação de Serviços dos Estados e Municípios.

Isto é agravado, pelas regras constitucionais da destinação do produto da arrecadação, na medida em que apesar das contribuições PIS e COFINS serem verdadeiros “impostos”, no sentido do fato gerador não ser vinculado a uma prestação estatal, do ponto de vista jurídico a sua classificação tributária como “contribuição” permite à União deixar de lado os Estados no que diz respeito ao produto desta arrecadação.

5.3. A Consideração (Interpretação) Econômica e a classificação dos tributos incidentes sobre atos-fatos “formais” ou “econômicos”.

Neste bloco deste capítulo, trataremos especificamente da classificação dos tributos em dois grupos incidentes sobre atos-fatos “formais”, ou, “econômicos”, para depois analisarmos a chamada consideração (interpretação) econômica dos tributos.

A consideração econômica tem sido historicamente alvo de grande polêmica entre os tributaristas, dividindo-se entre aqueles doutrinadores que aceitam a possibilidade de interpretação econômica³¹⁴ dos fatos jurídicos tributários, segundo a realidade econômica, e que no plano normativo enxergam conceitos “econômicos” postos pelo legislador na hipótese de incidência de alguns tributos; e aqueles doutrinadores que rechaçam por completo esta possibilidade. Estes últimos³¹⁵ entendem precipuamente que o legislador tributário não pode se valer de conceitos factuais de outras áreas do saber (como a

³¹⁴ Amílcar de Araújo Falcão: *"Uma série de equívocos, no Brasil e alhures, tem surgido em matéria de tributação de atividades ilícitas, criminosas ou imorais, toda perplexidade provindo da não consideração da consistência econômica do fato gerador"*. (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 42).

Rubens Gomes de Sousa: *"(...) a circunstância de um ato, contrato ou negócio ser juridicamente nulo, ou mesmo ilícito, não impede que seja tributado, desde que tenha produzido efeitos econômicos (...) a lei fiscal tributa uma determinada situação econômica, e, portanto, desde que esta se verifique, é devido o imposto, pouco importando as circunstâncias jurídicas em que se tenha verificado"* (SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Ed. Financeiras, 1960).

³¹⁵ “Alfredo Augusto Becker: *"A doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como Ciência Jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do Direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário"*. (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo – Saraiva, 1966.)

Paulo de Barros Carvalho: *"(...) uma vez assumido o critério jurídico, o fato será única e exclusivamente, fato jurídico; e claro, fato de natureza jurídica, não econômica ou contábil, entre outras matérias. Como já anotado, o direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de justificação. (...)"* (CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do fato gerador – Direito e sua autonomia – O paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 97, p. 7-17, 2007).

Economia e a Contabilidade), sendo que a interpretação no direito tributário será sempre jurídica e nunca econômica.

Para se discutir a consideração econômica e o preconceito que esta sofre pela maior parte da doutrina nacional, temos que verificar o que entendemos por consideração econômica (o que é) e separar daquilo que não é consideração econômica.

Anote-se preliminarmente que a consideração econômica a que nos referimos não pode ser confundida diretamente com a difusão da denominada “Law&Economics”³¹⁶, que consiste na aplicação da teoria econômica para a análise da legislação, sendo usados conceitos econômicos para explicar os efeitos econômicas das leis, e para avaliar quais normas jurídicas são economicamente mais eficientes. É verdade que a importância da “Law&Economics” se dá precipuamente na elaboração de normas tributárias, ou seja, no sentido de que o legislador deve conhecer e pesquisar os efeitos econômicos da tributação e procurar prever os efeitos que a promulgação de uma determinada legislação tributária possa ter, uma vez que a tributação pode afetar a economia do país e inclusive a localização dos negócios e os investimentos no Brasil. Todavia, uma coisa é a consideração de ordem econômica na condução da política tributária seja pela Receita Federal, pelas Secretarias de Fazenda e pelas Casas Legislativas na fase de elaboração normativa, outra coisa é a consideração econômica na fase interpretação e aplicação da legislação tributária vigente. Neste momento, estamos tratando apenas desta última acepção, que é o momento em que se opera a interpretação da norma jurídico tributária.

A chamada consideração econômica surgiu historicamente³¹⁷ na Alemanha no início do século XX como uma forma de superação do velho paradigma do direito tributário com um mero “direito de sobreposição”. Nesse despertar do direito tributário a hipótese tributária era tradicionalmente atrelada a fatos jurídicos de natureza privada, de modo que a “incidência tributária” se dava necessariamente e estritamente sobre “situações jurídicas”, sendo o direito tributário meramente de “sobreposição” no sentido de haver na materialidade dos tributos um necessário reenvio a categorias e institutos de direito civil.

A consideração econômica, como reporta o Professor Luís Eduardo Schoueri³¹⁸, engloba duas facetas: como uma forma de interpretação teleológica dos conceitos adotados na legislação tributária (quando se entende que tais conceitos têm perfil de natureza

³¹⁶ Embasada em autores clássicos como Richard Posner (POSNER, Richard. A. *Economic Analysis of Law*. New York: Aspen Publishers, 2007) e Ronald COASE (COASE, Ronald. *The firm, the market and the law*. Chicago: The University of Chicago Press, 1988).

³¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 613-615

³¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 615.

econômica) e compreende também a qualificação da relação entre a hipótese tributária e a situação fática, ou seja, no momento da aplicação e subsunção dos fatos concretos à norma jurídica.

Como aponta o Professor Schoueri³¹⁹, a consideração econômica reconhece que a lei tributária vincula o dever de contribuir a situações da vida econômica nas quais se manifesta a capacidade contributiva e aponta para uma circunstância econômica (atrás da forma jurídica) que deve ser considerada como hipótese tributária. Nesse sentido, podemos dizer que a consideração econômica privilegia, em especial, o princípio da capacidade contributiva e nos orienta para uma interpretação mais teleológica.

O Professor Gerd Willi Rothmann nos ensina em suas aulas que a consideração econômica vai existir enquanto perdurar o próprio direito tributário, uma vez que temos que reconhecer que o fenômeno da incidência tributária visa precipuamente atingir realidades econômicas. Embora o legislador possa escolher por lei diversas hipóteses de incidência, estas, em geral, devem apontar para uma materialidade que demonstre a capacidade contributiva do contribuinte. Ou seja, a tributação, em geral, toma por base fenômenos essencialmente econômicos. Por isto, que o legislador não tributa situações da vida cotidiana que não revelem capacidade contributiva (ainda “*não se tributou o primeiro beijo*”). Esta realidade da tributação em bases econômicas é histórica, e mesmo em tempos remotos em que já se chegou a escolher como hipótese de incidência de determinado tributo o “número de janelas” dos imóveis,³²⁰ a materialidade tributária (especialmente nos impostos) sempre visou, ainda que indiretamente, a manifestação de riqueza do contribuinte. É que na época aludida, o número de janelas de uma casa eram fatos aptos a demonstrar a capacidade contributiva daqueles cidadãos.

Em suma, a consideração econômica nos dias atuais, consiste em reconhecer que o legislador tributário possa tomar situações econômicas no momento de elaborar a materialidade de determinados tributos. Significa reconhecer que o direito tributário não é sempre subordinado ao direito civil, embora em alguns tributos possa se escolher livremente tomar os institutos, atos e negócios jurídicos do direito privado como necessários a ocorrência do fato gerador. Mas vejam que esta é uma faculdade do legislador tributário em tomar situações de fato (de natureza econômica) ou situações

³¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 626.

³²⁰ PIROSKA Soos. *The Origins of Taxation at source in England*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 145.

jurídicas³²¹, o que já está de longa data está autorizada no Código Tributário Nacional - CTN³²² no seu artigo 116. Embora o CTN adote termos coloquiais, o que este dispositivo reporta é que o legislador pode tomar situações jurídicas já definidas nos outros ramos de direito privado (atos, fatos, e negócios jurídicos) atuando como mero “direito de sobreposição”, mas também pode tomar situações de fato de natureza econômica, que na medida que, são inseridas na hipótese tributária normativa, passam a também ser juridicizadas.

5.3.1 Consideração (Interpretação) Econômica: da possibilidade da “interpretação econômica” em relação aos tributos com materialidade (fato gerador /hipótese de incidência) embasada em conceitos econômicos e/ou contábeis – Os Exemplos do ICMS e do IRPJ.

Historicamente também no Brasil, o direito tributário ganhou uma progressiva e gradual autonomia em relação ao direito civil, na medida em que foi se operando uma gradual libertação das hipóteses tributárias dos principais tributos do jugo dos “atos e negócios jurídicos” de Direito Civil.

Podemos exemplificar historicamente no Brasil esta mudança no perfil das hipóteses tributárias com alguns tributos tradicionais. No caso do ICMS, o seu precedente (IVC- Imposto sobre vendas e consignações) era um imposto que tinha como hipótese de incidência normativa necessariamente negócios jurídicos definidos pela legislação de direito privado. Ou seja, a incidência do imposto dependia apenas da subsunção dos fatos a uma hipótese tributária que trazia conceitos e institutos de direito civil (no caso o contrato de compra e venda e o de consignação) – no sentido de que bastava a verificação de ocorrência de determinados negócios jurídicos privados para que se concluísse pela incidência do imposto. Por sua vez, não celebrado aquele negócio jurídico na forma prevista pelo Código Civil, não haveria que se falar em tributação.

³²¹ SCHOUERI, L. E. . Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: Daniel Freire e Almeida; Fabio Luiz Gomes; João Ricardo Catarino. (Org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário*. 1ª Ed. São Paulo, 2012, p.405-406.

³²² “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

(...)”

Por sua vez, este imposto foi sucedido pelo atual ICMS (antigo ICM), um imposto que elege como hipótese tributária não negócios jurídicos ou contratos específicos de direito privado, mas um conceito econômico mais largo no sentido de ocorrer a incidência do imposto nas “operações relativas à circulação de mercadorias”. Ou seja, a verificação fática do fato gerador não depende mais da celebração de contratos (como já apontava José Eduardo Monteiro de Barros³²³), atos ou negócios específicos, mas de quaisquer atos jurídicos, em geral, que economicamente impliquem no impulso das mercadorias no seu ciclo econômico.

Neste sentido, o Professor Alcides Jorge Costa³²⁴ em sua obra magistral sobre o ICM já advertia e apontava no sentido de que o conceito de “*operação a que se refere à Constituição é qualquer ato voluntário que impulsione mercadorias da fonte de produção até o consumo, tenha ou não a natureza de negócio jurídico*”, chegando a dizer que “*sob o prisma do direito privado, a operação relativa à circulação de mercadorias pode ser um ato ou negócio jurídico ou um ato sem relevância jurídica*”. Embora, o ilustre mestre das arcadas reconheça este caráter econômico das operações de circulação das mercadorias para fins de incidência do ICMS, advertia que uma vez que a própria Constituição e o direito tributário lhe conferiu este status, “*a operação relativa à circulação de mercadorias é um ato jurídico porque dela decorrem as consequências previstas em lei*”. Ou seja, o mestre já reconhecia a possibilidade do legislador em tomar conceitos econômicos nas hipóteses de incidência dos tributos, juridicizando-os para os fins do direito tributário (ainda que eventualmente para o direito privado sejam alguns destes fatos irrelevantes).

Também nesta seara, podemos mencionar o próprio fato gerador do Imposto de Renda do artigo 43 do CTN³²⁵, que consiste na aquisição da disponibilidade econômica ou

³²³ Conforme a oportuna observação de José Eduardo Monteiro de Barros:

“*Na Lei do ICM, por exemplo, em São Paulo, está dito que não importa a figura jurídica determinante da circulação da mercadoria, mas o somente o fato dessa circulação. É um exemplo interessante a respeito de se buscar não a forma jurídica, não a figura jurídica, que dá causa a circulação. Não importa o ato jurídico, o que importa é o fato, é a circulação*”. (Cf. BARRROS, José Eduardo Monteiro. *Interpretação Econômica em Direito Tributário*. In: DE MORAES, Bernardo Ribeiro. *Interpretação no Direito Tributário*, São Paulo; Editora da Universidade Católica, 1975, p.177)

³²⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 91.

³²⁵ “*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

(...)”

jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e de proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais).

A doutrina já se debateu bastante a respeito de qual teoria da “renda” foi adotada no CTN. Ricardo Mariz de Oliveira³²⁶, por exemplo, sustenta que o ordenamento jurídico tributário brasileiro, ao conceituar renda, elegeu como fato gerador do imposto a renda-acréscimo (em ambos os incisos I e II do artigo 43 do CTN)³²⁷, de modo que a ocorrência do fato gerador do imposto sempre dependerá de acréscimo patrimonial³²⁸ de um exercício para o outro. Brandão Machado³²⁹ também se filia a esta corrente, no sentido de que a renda é acréscimo patrimonial produzido pelo capital ou pelo trabalho ou por ambos em conjunto, além dos proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais de diversa origem). De outro modo, para o Professor Alcides Jorge Costa³³⁰ a tradicional teoria da fonte, em que a renda é o produto periódico de uma fonte permanente (que admite três óticas: da produção, da repartição e do emprego ou consumo) é a teoria adotada no inciso I do art. 43 do CTN, Todavia, a teoria do acréscimo patrimonial, que considera a renda como o acréscimo líquido do patrimônio, foi adotada no inciso II do art. 43 do CT. Assim, abarcar-se-ia no termo “proventos de qualquer natureza” a inclusão dos demais acréscimos patrimoniais no conceito de renda. O Professor Luis Eduardo Schoueri³³¹ no mesmo sentido, por sua vez, preceitua que existem duas modalidades de renda: a renda-produto e a renda-acréscimo.

A doutrina se debate ainda também sobre as expressões “disponibilidade jurídica” e “disponibilidade econômica” da renda no artigo 43 do CTN. Cesar H. S. Abe³³²,

³²⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin 2008, p. 41-45.

³²⁷ Neste mesmo sentido abordando os dois incisos do artigo 43 do CTN, entende Gilberto de Ulhôa Canto que par a tributação deva haver o efetivo acréscimo patrimonial da renda. (CANTO, Gilberto Ulhoa. “A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda”. MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. S. Paulo: Resenha Tributária, 1994, p.36).

³²⁸ Na mesma vertente, Bulhões Pedreira, para quem o lucro fiscal (com renda financeira) na Pessoa Jurídica (contemplado pela contabilidade) corresponde além da remuneração dos fatores de produção e da contribuição do empresário, também os ganhos de capital (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*, vol. 1, Rio de Janeiro: Justec. 1979. p. 176-179).

³²⁹ BRANDÃO MACHADO. “Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN”. in MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. S. Paulo: Resenha Tributária. 1994. p. 113.

³³⁰ COSTA, Alcides Jorge. “Conceito de Renda Tributável” in MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 20.

³³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica”, in Mosquera, Roberto Q. e Lopes, Alexsandro B. (coord.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética. 2010, p. 242-243.

³³² ABE, Cesar Henrique S. “Disponibilidade Econômica da Renda”, in *Direito Tributário Atual*, vol. 21, 2007, p. 191-200.

analisando o conceito de disponibilidade econômica e jurídica no artigo 43 do CTN, pelas diversas correntes doutrinárias e teorias identifica que haveria basicamente duas correntes doutrinárias principais: unitária (que apregoa a irrelevância da diferenciação entre disponibilidade jurídica e econômica – como apregoa Brandão Machado³³³ e Fernando Zilveti³³⁴) e a teoria dicotômica (segundo a qual a distinção da disponibilidade sob estas duas formas decorrem de uma motivação específica do legislador³³⁵).

Em verdade, em nosso entendimento toda disponibilidade jurídica já estaria englobada na disponibilidade econômica. Desta forma entendemos que o CTN em verdade elege como principal critério da renda tributária a “disponibilidade econômica” adotando um conceito econômico de patrimônio e acréscimo patrimonial, embora possa o legislador se limitar a tributar apenas a “disponibilidade jurídica”. Por mais surpreendente que esta conclusão possa parecer (de que haveria um conceito econômico de renda no CTN), o próprio Brandão Machado reconheceu que *“o anteprojeto do CTN, através do Código Tributário Alemão e sobretudo, sobre o livro de Dino Jarach sobre o fato gerador da obrigação tributária foi muito influenciado pela teoria alemã, segundo a qual se há de atentar, em regra, mais para o conteúdo econômico do que para a forma jurídica dos fatos tributáveis”*³³⁶.

³³³ Brandão Machado, por exemplo, entende que *“é a expressão disponibilidade econômica ou jurídica, que efetivamente, está na definição, mas pode dela ser retirada sem prejuízo para sua inteligência. Fica difícil explicar uma disponibilidade econômica de acréscimo de direitos. Se o acréscimo é sempre de direitos, não há como conceber que possam estar economicamente disponíveis. Todo acréscimo de direitos (reais ou pessoais e, portanto, patrimoniais) estará necessariamente disponível pelo fato singular de que os direitos acrescem ao patrimônio. (...)”*. (BRANDÃO MACHADO. “Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN”. in MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. S. Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 115)

³³⁴ Para Fernando Zilveti *“disponibilidade econômica é uma expressão infeliz que facilmente pode ser extraída do texto legal sem perda qualquer para a eficácia normativa”* (ZILVETI, Fernando A. “O Princípio da Realização da Renda”. SCHOUERI, Luís E. (org.) *Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 311)

³³⁵ Para Victor Polizelli a referência as duas formas de disponibilidade (econômica ou jurídica) teriam relação com os métodos contábeis (regime de competência ou caixa) para fins de verificação das receitas e despesas tributáveis. (POLIZELLI, Victor Borges. *O Princípio da Realização da Renda – Reconhecimento de Receitas e Despesas para fins do IRPJ*. Série Doutrina Tributária, v. VII. São Paulo: IBDT / Quartier Latin, 2012, p. 177-178).

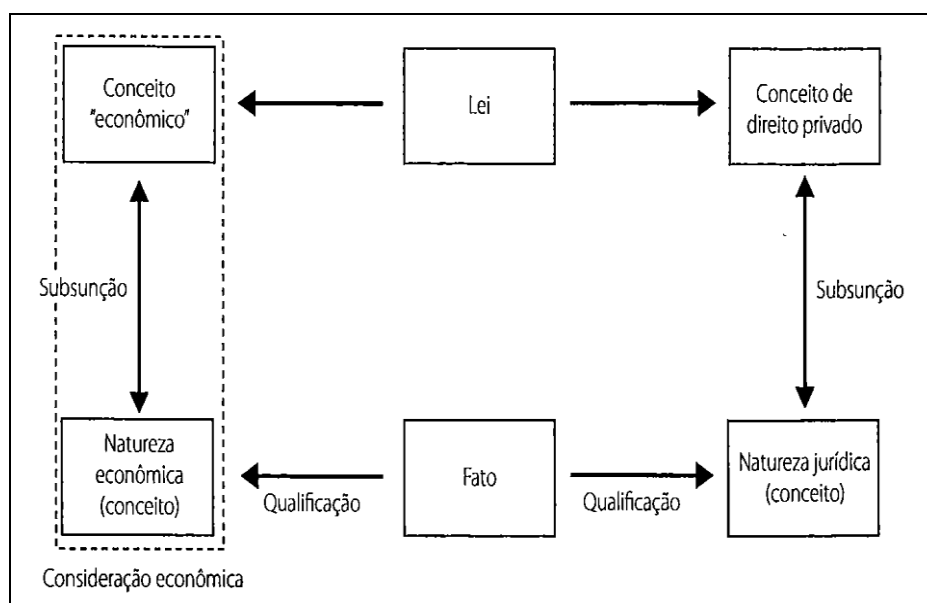
Por sua vez, o Prof. Luís Eduardo Schoueri entende que não é adequada e exata a dicotomia entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica com o binômio regime de competência e regime de caixa. O que seria mais relevante seria a necessidade de “disponibilização” da renda: de poder o contribuinte dispor daqueles recursos no que lhe aprouver, inclusive o pagamento de impostos. (SCHOUERI, Luís Eduardo. “O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica”, in Mosquera, Roberto Q. e Lopes, Alessandro B. (coord.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética. 2010, p. 248).

³³⁶ BRANDÃO MACHADO. “Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN”. in MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. S. Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 116.

Em verdade, como vimos rapidamente após discutir os fatos geradores do ICMS e do IRPJ, é que reconhece-se atualmente que o legislador é livre para poder contemplar na lei tributária situações econômicas ou vincular-se a situações de direito civil (negócios jurídicos).

Como demonstra em quadro esquemático o Professor Luís Eduardo Schoueri há dois tipos de materialidade possíveis para os tributos: aqueles que adotam na hipótese de incidência um conceito estrito de “direito privado” e aqueles que adotam um conceito “econômico”, cabendo a consideração econômica somente quanto a estes últimos:

Figura 5.1 – Consideração Econômica – Prof. Luís Eduardo Schoueri³³⁷



Amílcar de Araújo Falcão³³⁸, já nos lembrava que quanto ao fato gerador algumas vezes a lei tributária inclui entre os seus elementos constitutivos todos aqueles que formalmente caracterizam determinado negócio jurídico privado, subtraindo do intérprete a possibilidade de investigar a relação econômica. Destacava que a doutrina alemã e suíça tendo em vista esta distinção, refere-se a impostos sobre circulação jurídica ou sobre transações jurídicas (*Rechtsverkehrssteuern*) em contraponto aos impostos sobre a circulação econômica ou sobre transações econômicas (*Wirtschaftsverkehrssteuern*).

³³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 3ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2013, subcapítulo da consideração econômica.

³³⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.36-37 e 47-48.

Inclusive no anteprojeto de Rubens Gomes de Souza, dentre os artigos não-aprovados haviam dois³³⁹ dispositivos que expressa ou tacitamente já classificavam os tributos em formais (com hipótese de incidência sobre atos jurídicos formais) e os “econômicos” (que podiam ter os atos, fatos ou situações jurídicas nele nominalmente referidos, interpretados “*de forma a abarcar também àqueles outros que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes*”). Em verdade, a expressão utilizada nestes dispositivos era muito “forte” e causou uma certa repulsa no legislador tributário então investido, de forma a rejeitá-los.

Mas estes tributos com hipóteses de incidência que abarcam um conceito “econômico”, em verdade, devem ser interpretados de forma livre do jugo dos conceitos e institutos de direito civil, ou seja, uma interpretação despida dos conceitos rígidos de direito privado e de direito civil. Em verdade, implica reconhecer apenas que o direito tributário não é refém do direito privado, e especialmente do direito civil, estando livre para eleger como hipótese tributária um conceito que não seja próprio do direito civil, podendo inclusive importar conceitos “econômicos” e “contábeis”, tornando-os assim jurídicos e relevantes para os fins do direito tributário.

A consideração econômica não apregoa a utilização indiscriminada de quaisquer critérios econômicos e contábeis na interpretação e aplicação do direito tributário, mas reconhece a possibilidade do legislador tributário conscientemente utilizar critérios econômicos e contábeis na definição da materialidade e hipótese de incidência dos tributos. Neste sentido, o direito tributário é um ramo autônomo do direito, tanto quanto é o direito privado (direito civil e comercial). Desta forma, está livre o legislador para se utilizar diretamente de conceitos econômicos e contábeis que entender adequados para a tributação. Nesse sentido, estes conceitos deixam de ser estritamente econômicos para também serem jurídicos, na medida em que se reconheça sua positivação.

³³⁹ “Artigo 74: “A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes.

Parágrafo Único. O disposto neste artigo não se aplica:

I - às taxas;

II - aos impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria.”

(...)

“Artigo 129 “Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação jurídica, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual”.

5.4 Conclusões quanto à Classificação Tributária, a Consideração (Interpretação) Econômica nos principais tributos do Brasil e a Possibilidade de posituação na legislação tributária de conceitos econômico-contábeis.

Como visto, as classificações dos tributos trazidas pela economia e pela contabilidade importam ao direito tributário, na medida em que existem situações em que estas classificações foram juridicizadas pelo legislador tributário. Apresentou-se dois exemplos paradigmáticos da utilização de critérios classificatórios contábeis e econômicos pelo legislador tributário, nos casos da restituição do indébito tributário nos tributos indiretos (CTN) e da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições do PIS e COFINS, em que estas classificações (em especial, a de tributos diretos e indiretos) foram contempladas pelo legislador tributário.

Em seguida após discutir a clássica classificação jurídica dos tributos pelas espécies tributárias, concluímos pela necessidade de um critério extrínseco (destino do produto da arrecadação), uma vez que a autonomia do direito tributário não poderia implicar no divórcio com a ciência das finanças, com a economia, as finanças públicas do Estado, a contabilidade pública e o próprio direito financeiro (ramo jurídico mãe do direito tributário). Foram apresentadas exemplificadamente duas situações pragmáticas em que o STF se posicionou sobre a importância do critério extrínseco da destinação do produto da arrecadação.

Ainda procuramos demonstrar que as classificações econômicas e contábeis dos tributos também podem ser úteis para a sociedade e para a administração tributária, em geral, nas diversas esferas (federal, estadual e municipal), no sentido de ser um critério pragmático de verificação do cumprimento do pacto federativo. Com o exemplo das contribuições do PIS-COFINS e do que denominamos de invasão “econômica” da União na competência tributária constitucional dos Estados e Municípios, procuramos demonstrar que o pacto federativo originalmente estabelecido foi deturpado, ainda que do mero ponto de vista dos fatos geradores dos tributos não haja um problema jurídico formal. Demonstramos que do ponto de vista econômico as contribuições do PIS e COFINS no mercado interno e na importação implica em bitributação econômica com a diminuição proporcional da participação do Estado na tributação das mercadorias e do Município na tributação dos serviços, com o agravante das contribuições sociais do ponto de vista de direito financeiro não implicarem em transferências constitucionais aos Entes Estaduais e Municipais.

No segundo bloco do capítulo, analisamos especificamente da classificação dos tributos em dois grupos incidentes sobre atos-fatos “formais”, ou, “econômicos”, para depois analisarmos a chamada consideração (interpretação) econômica dos tributos. Concluimos que a classificação dos tributos em incidentes sobre atos/fatos ou negócios “formais” versus “econômicos” é relevante no direito brasileiro e foi recepcionada em nosso CTN.

Neste sentido, demonstramos que historicamente no Brasil, o direito tributário ganhou uma progressiva e gradual autonomia em relação ao direito civil, na medida em que foi se operando uma gradual libertação das hipóteses tributárias dos principais tributos do jugo dos “atos e negócios jurídicos” de direito civil. Por exemplo, pode-se mencionar o paradigma da mudança e abandono do antigo IVC (que era um tributo que incidia sobre negócios jurídicos) para o ICMS, que passou a contemplar na hipótese tributária atos e fatos que denotam a circulação econômica das mercadorias. Também no caso do Imposto de Renda, o próprio fato gerador consiste na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e de proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais). Como vimos, em nossa opinião o CTN elege em verdade como principal critério da renda tributária a “disponibilidade econômica” adotando um conceito econômico de acréscimo patrimonial, embora possa estar adstrito ao conceito de disponibilidade meramente jurídica. Assim, demonstra-se que atualmente também no IR o legislador é livre para poder contemplar na lei tributária situações econômicas ou vincular-se a situações de direito civil (negócios jurídicos).

Em suma, a consideração econômica nos dias atuais, consiste em reconhecer que o legislador tributário possa tomar situações econômicas no momento de elaborar a materialidade de determinados tributos.

A consideração econômica é entendida no sentido de ser uma forma de interpretação teleológica dos conceitos adotados na legislação tributária, quando se entende que tais conceitos têm perfil de natureza econômica (juridicizados pela lei). A consideração econômica também compreende a qualificação da relação entre a hipótese tributária e a situação fática, ou seja, diz respeito ao momento da aplicação e subsunção dos fatos concretos à norma jurídica.

Como demonstramos a consideração econômica não apregoa a utilização indiscriminada de quaisquer critérios econômicos e contábeis na interpretação e aplicação do direito tributário, mas reconhece a possibilidade do legislador tributário

conscientemente utilizar critérios econômicos e contábeis na definição da materialidade e hipótese de incidência dos tributos.

Desta forma, está livre o legislador tributário para se utilizar diretamente de conceitos econômicos e contábeis que entender adequados para a tributação. Nesse sentido, estes conceitos deixam de ser estritamente econômicos ou contábeis para também serem jurídicos, na medida em que se reconheça sua positividade.

Todavia, temos que continuar nossa análise no terceiro bloco deste capítulo que segue, exclusivamente pelo foco da utilização das regras contábeis (verdadeiras normas jurídicas) pelo legislador tributário, perquirindo também sobre a relação entre as normas contábeis com as normas tributárias, quando o legislador tributário faz uso destes conceitos e conteúdos da contabilidade (verdadeiras normas de direito privado), e analisando os eventuais impactos tributários de uma mudança no padrão contábil.

5.5 Regras Contábeis como Normas Jurídicas e a sua relação com o Direito Tributário.

Como visto o legislador tributário pode se utilizar diretamente de conteúdos, conceitos e institutos econômicos e contábeis que entender adequados para a tributação e na medida em que se reconheça a positividade destes conteúdos oriundos de outras áreas do conhecimento. Quando positivados, estes conteúdos deixam de ser estritamente econômicos ou contábeis para também se tornarem jurídicos.

Todavia, há de se ressaltar que as denominadas “regras contábeis” (a contabilidade) tem um caráter de juridicidade que lhes é próprio e que as diferenciam dos conteúdos, conceitos e institutos meramente econômicos. Isto porque a contabilidade³⁴⁰ (no sentido das regras de contabilidade financeira) é norma cogente e que integra o direito comercial e societário brasileiro, sendo mais adequado do ponto de vista jurídico se falar em “normas contábeis” do que meramente se falar em “regras contábeis”, conforme já destacado no capítulo dois.

Neste sentido, Natanael Martins³⁴¹ nos chama a atenção para a juridicidade das normas jurídico-contábeis, uma vez que nos atenta que a contabilidade é também direito, e suas regras são verdadeiras normas jurídicas que impõe condutas a seus usuários, de modo

³⁴⁰ Contabilidade aqui no sentido de regras contábeis de contabilidade financeira constante da legislação comercial/societária.

³⁴¹MARTINS, Natanael. A Figura da Primazia da Substância sobre a Forma em Contabilidade e em Direito Tributário. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alessandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 267-271.

que as regras constantes na lei societária (notadamente na Lei nº 6.404/1976 e suas modificações) não se tratam de normas contábeis meramente sugestivas, mas são comandos dirigidos à adequada elaboração das demonstrações financeiras pelas sociedades empresárias, lembrando-se ainda que por expressa delegação legal (parágrafo 3º do artigo 177 da Lei nº 6.404/1976) são também normas jurídicas as regras contábeis emanadas pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM. Natanael Martins com perspicácia nos enumera alguns exemplos contundentes da juridicidade e obrigatoriedade de observância das normas contábeis na lei societária com fulcro na Lei de Sociedades Anônimas: i) responsabilidade do acionista controlador que em assembleia tem o poder de deliberar sobre as demonstrações financeiras; ii) responsabilidade dos administradores a quem compete elaborar as demonstrações financeiras da companhia; iii) responsabilidade dos membros do conselho fiscal em examinar as demonstrações financeiras do exercício social e sobre elas opinar em algumas situações. Estes exemplos são notórios em apontar para a conclusão de que as demonstrações financeiras não podem estar em descompasso com as normas jurídico-contábeis vigentes na legislação societária brasileira e nas normas infralegais que tem sua validade amparada em expressa e válida delegação legislativa. Ou seja, a observância das normas jurídico-contábeis é obrigatória, já que se constituem como normas de conduta.

Também, como pontua Edison Carlos Fernandes³⁴² hoje é indiscutível a necessidade de se observar as normas-jurídico contábeis conforme as Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, que estabeleceram o novo padrão regulatório contábil brasileiro, sendo que sobre estas bases se estruturam as normas jurídicas contábeis por expressa delegação legal, e que são expedidas principalmente pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Neste âmbito de normas infralegais ganha destaque especialmente a disciplina contábil regida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC³⁴³, cuja manifestação após aprovada pelo CFC e pela CVM passam a ser de observância obrigatória para todas as empresas brasileiras (englobando todos os tipos societários e empresas de todo porte).

Ou seja, não há dúvidas atualmente que a observância das regras contábeis materializadas, especialmente nos pronunciamentos do CPC, são verdadeiras normas

³⁴²FERNANDES, Edison Carlos. Nascimento, Vida e Morte do Regime Tributário de Transição - RTT. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alessandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 129-131.

³⁴³ Criado pela Resolução nº 1.055/2005 do CFC.

jurídicas embasadas e autorizadas pela legislação societária brasileira e de observância obrigatória para as empresas e contabilistas.

5.5.1 Normas Jurídico-Contábeis de Direito Privado (com conteúdo cada vez mais econômico) podem ser utilizadas pelo Legislador Tributário.

Ou seja, a par da existência no direito privado de todo um conjunto de normas que regulam o direito civil, no âmbito do direito comercial/empresarial, especialmente no seio do direito societário vigoram as normas jurídico-contábeis, cuja observância pelas sociedades e empresas é obrigatória.

Nesse sentido, de forma bastante arguta aponta o Professor Luís Eduardo Schoueri³⁴⁴, de que o próprio direito privado reconhece diferentes conceitos de patrimônio (um patrimônio civil e outro patrimônio comercial/contábil), este último de caráter eminentemente econômico. Com efeito, a análise pragmática da legislação societária e dos padrões contábeis adotados no Brasil demonstra que ao lado do Código Civil vigora para fins comerciais a Lei nº 6.404/1976 (e suas alterações, dentre estas a da Lei nº 11.638/07 e demais alterações posteriores), o que demonstra a existência para as empresas de dois conceitos de patrimônio legalmente estabelecidos (um patrimônio jurídico de direito civil e um patrimônio jurídico de direito comercial/contábil com forte viés econômico³⁴⁵). Portanto, a contabilidade, no sentido das regras contábeis de contabilidade financeira, é verdadeira norma jurídica que integra o direito privado brasileiro, já que sua aplicação está juridicizada no ordenamento jurídico brasileiro e tem observância obrigatória pelas empresas.

O objetivo das demonstrações contábeis nesta nova contabilidade, inspirado no IASB-FASB, é segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis³⁴⁶ no Brasil fornecer

³⁴⁴ Neste artigo, o Professor Schoueri defende a possibilidade da Renda para fins fiscais também adotar o conceito de patrimônio econômico trazido pela nova contabilidade. (SCHOUERI, Luís Eduardo. “Nova Contabilidade e Tributação: da Propriedade à Beneficial Ownership”, in Mosquera, Roberto Q. e Lopes, Alessandro B. (coord.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, Vol. 5º, São Paulo: Dialética. 2014, p. 200-221)

³⁴⁵ Por exemplo, na esfera do Imposto de Renda, o Professor Schoueri sustenta que a legislação tributária do IR não necessariamente voltou-se ao direito civil quando utilizou a expressão “acréscimo patrimonial”, sendo que a utilização da expressão “disponibilidade econômica” pelo legislador tributário poderia indicar uma possível utilização de sentido econômico. Dessa forma, a eleição do patrimônio contábil (norma de direito comercial) para fins de incidência do imposto de renda seria plenamente possível pela ótica da “disponibilidade econômica” (artigo 43 do CTN). (Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica”, in Mosquera, Roberto Q. e Lopes, Alessandro B. (coord.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética. 2010, p. 249-251).

³⁴⁶ Pronunciamento CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro:

informações contábil-financeiras acerca da entidade que sejam úteis a investidores e credores, em geral. E o que seria esta relevância e utilidade da informação para os usuários da contabilidade? De acordo com os Professores Eliseu Martins e Alexsandro Broedel Lopes³⁴⁷ “a relevância da informação contábil, do ponto de vista econômico e informacional, reside em sua capacidade de prever fluxos de caixa futuros”.

Ou seja, as informações contidas nas demonstrações contábeis têm por objetivo principal inferir os fluxos de caixa futuro das atividades empresariais, tendo uma nítida função preditiva e calcada no princípio da essência econômica sobre a forma jurídica.

Como apontam os professores Alexsandro Broedel Lopes e Roberto Quiroga Mosquera³⁴⁸ a introdução no Brasil dos padrões internacionais de contabilidade traz impactos no processo contábil, sendo que o reconhecimento contábil passa a focar mais a essência econômica do que a forma jurídica. As etapas do processo contábil (reconhecimento, mensuração e evidenciação), conforme lecionam os Professores Eliseu Martins e Alexsandro Broedel Lopes³⁴⁹, são influenciadas pelo regime jurídico de cada país, sendo que na tradição dos países romanos (como o Brasil) há uma tendência de se ter um processo de regulamentação normativa mais intensa da contabilidade e a etapa de reconhecimento contábil é mais influenciada pelos conceitos legais (direito civil). Por sua vez, nos países da common law (de direito consuetudinário) há uma tendência da contabilidade levar mais em conta a essência econômica (princípio da essência econômica sobre a forma). Citam como exemplo a diferenciação até então existente da contabilização do leasing financeiro (nos EUA e Inglaterra no balanço da arrendatária – critério do controle econômico, e no Brasil pelas antigas normas contábeis no balanço da arrendadora – critério legal de propriedade). Por sua vez, mencionam os ilustres professores que também a mensuração no processo contábil é afetada pelo sistema jurídico, exemplificando

“Objetivo, utilidade e limitações do relatório contábil-financeiro de propósito geral

OB2. O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (reporting entity) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito.”

³⁴⁷ LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. Teoria da contabilidade: uma nova abordagem. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 65.

³⁴⁸ LOPES, Alexsandro Broedel; Mosquera, Roberto Quiroga. O Direito contábil fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alexsandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, v. 1, p. 77-78.

³⁴⁹ LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. Teoria da contabilidade: uma nova abordagem. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 53.

que em relação à mensuração dos ativos o conceito de custo histórico é mais preferido nos países de tradição romano (maior objetividade), enquanto os países de direito consuetudinário preferem o conceito de valor justo ou “faire value” (mais subjetivo).

Como lecionam Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbke e Ariovaldo dos Santos³⁵⁰ as novas normas internacionais de contabilidade do IASB, implementadas no Brasil pelo CPC, têm dentre suas características serem baseadas na essência sobre a forma (o contador deve atentar mais a essência econômica dos fatos, do que aos documentos formais) e de darem mais importância aos conceitos de controle, de obtenção de benefícios e de assunção de riscos do que a propriedade jurídica para registro de ativos, passivos, receitas e despesas. Ou seja, com o advento do novo padrão contábil internacional, também no ordenamento jurídico brasileiro a escolha de padrões contábeis deverá se nortear prevalentemente pela essência econômica.

Ou seja, com o advento desta nova contabilidade internacional, internalizada no Brasil pelos pronunciamentos do CPC, adentram na Contabilidade brasileira a utilização de novos critérios contábeis mais aderentes com a essência econômica. O que se demonstra com o novo padrão contábil IFRS (conforme discutido no capítulo segundo) é que a contabilidade brasileira (as normas/regras contábeis de contabilidade financeira) vem se distanciando dos conceitos jurídicos tradicionais (de direito civil) e vem fazendo uma aproximação com a Economia, através de institutos contábeis (normas jurídicas) que são mais aproximativos dos conceitos econômicos.

É o que poderia ser demonstrado graficamente através deste “shift” da contabilidade do padrão contábil anterior (mais aderente ao direito civil) ao padrão contábil internacional (mais aderente a conteúdos econômicos):

³⁵⁰ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; Santos, Ariovaldo dos. Manual de Contabilidade Societária. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 21-23.

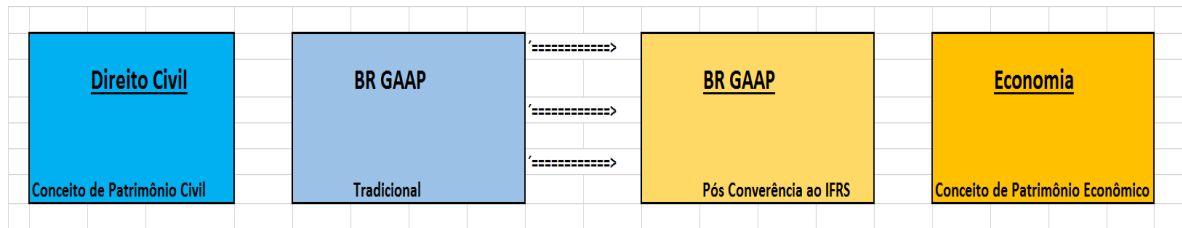


Figura 5.2 - Mudança do padrão contábil brasileiro ao IFRS

Ou seja, atualmente temos um novo padrão de conceitos contábeis, verdadeiras normas jurídicas, que implicam gradualmente no afastamento das regras contábeis brasileiras do direito civil e de uma aproximação destas normas jurídicas com a Economia. E neste sentido, o pesadelo dos tributaristas “positivistas” é que o legislador tributário, em muitos casos, faz referências a estes conteúdos, conceitos e institutos contábeis (os quais são normas verdadeiras normas jurídicas carregadas de grande fluidez de conteúdos oriundos das ciências econômicas). Deste modo, a repelência à consideração/econômica em direito tributário, não é capaz de refutar um fato inexorável: de que o legislador tributário, por vezes, se utiliza de conceitos e institutos contábeis (que absorvem conceitos econômicos) já juridicizados no direito privado.

Vamos exemplificar resumidamente este fenômeno não com o ICMS, mas como o IRPJ, que é o paradigma clássico da doutrina. Frise-se que no IRPJ notadamente houve sempre uma forte discussão sobre o conceito de renda adotado seja na Constituição Federal, seja na lei complementar (no artigo 43 do CTN notadamente), e se estes conceitos comportariam conteúdos oriundos das ciências econômicas. É toda a discussão que já fizemos neste capítulo até o momento sobre a interpretação econômica, com discussões acaloradas de ambos os lados (possibilidade ou não de elencar na regra-matriz de incidência do tributo conceitos e conteúdos fluidicos de outra área do conhecimento – notadamente da Economia).

Ocorre que a discussão sobre a utilização dos conteúdos e conceitos contábeis pelo legislador tributário ocorre em outra esfera, já que conforme já ressaltado, as regras contábeis são verdadeiras normas jurídico-contábeis de direito privado (que compõem o do direito empresarial/societário). Fato é que quando o legislador tributário no IRPJ parte do “lucro contábil” ajustado acaba por adotar um instituto embasado nas normas contábeis, e neste caso, podemos concluir que o “lucro contábil” de ontem (padrão contábil vigente até

2007) estava mais próximo do direito civil, enquanto o “lucro contábil” de hoje (no padrão contábil IFRS) está mais próximo do conceito econômico de lucro.

Ou seja, na prática a discussão da consideração/interpretação econômica acaba ficando mais fraca, e cada vez mais “tênue”, no IRPJ, por exemplo, pois não se é mais necessário para alargar o conceito tributário de renda se beber diretamente na fonte dos conteúdos das Ciências Econômicas; uma vez que o legislador e o intérprete simplesmente irão buscar a solução na norma jurídico-contábil de “lucro contábil”, que curiosamente cada vez mais (com o processo de convergência internacional da contabilidade) se aproxima dos conceitos e dos conteúdos da Economia.

Fato é que, gostem ou não os juristas e tributaristas, e tenham tal ou qual visão doutrinária (positivistas, jusnaturalistas, adeptos da interpretação econômica, alérgicos à interpretação econômica, autonomistas, anti-autonomistas/integralistas, etc.), o fato inegável é de que o direito tributário e a legislação tributária podem fazer referências a normas jurídicas de direito privado, e as normas contábeis estão plenamente juridicizadas no ordenamento jurídico brasileiro.

5.5.2 Relação das Normas Contábeis (de Direito Privado) com as Normas Tributárias: sob o enfoque dos artigos 109 e 110 do CTN.

Nesta etapa do presente capítulo, é necessário analisarmos como se dá a interação e a influência das regras contábeis (verdadeiras normas jurídicas e societárias) com as normas tributárias, para averiguarmos até que ponto as modificações ocorridas no padrão contábil brasileiro (com a convergência ao padrão contábil internacional IFRS) afetam a tributação em geral, e em especialmente, quanto ao imposto objeto de nossa análise (o ICMS brasileiro).

Historicamente como visto, o Brasil no período pré-convergência contábil internacional mantinha uma relação de “liderança do direito tributário”³⁵¹ (manifesta interferência das regras fiscais sobre as regras contábeis) e de “dependência parcial”³⁵² com a contabilidade. Este cenário se deu essencialmente no campo da tributação sobre a renda, onde a relação entre o lucro contábil e o lucro real tributável era tão relevante, que frequentemente as normas expedidas pela Receita Federal regulavam inclusive a forma de

³⁵¹ Pela 2ª classificação Lamb-Nobes-Robert (Cf. POLIZZELLI, Vitor Borges. “Balanço Comercial e Balanço Fiscal: Relações entre o Direito Contábil e o Direito Tributário e o Modelo Adotado pelo Brasil”, in *Direito Tributário Atual*, vol. 24, 2010, p. 584-608)

³⁵² Especialmente em relação ao Imposto de Renda, já que o lucro fiscal parte do lucro contábil comercial, ainda que haja adições e exclusões.

contabilização adotada pelas empresas. A convergência contábil internacional teve por objetivo libertar a contabilidade do jugo “escravizante” dos legisladores e órgãos administrativos tributários, dado que como no Brasil o fisco sempre foi o principal usuário da informação contábil, e isto acabou por contribuir com que os fiscos influenciassem de maneira exacerbada a própria normatização contábil.

Quanto às demonstrações financeiras de acordo com o normativo CPC 00 (Comitê de Pronunciamentos Contábeis - Brasileiro) que define a estrutura conceitual da Contabilidade Brasileira, já em seu prefácio adverte que:

“As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades fiscais, por exemplo, podem especificamente determinar exigências para atender a seus próprios fins. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis preparadas segundo esta Estrutura Conceitual. Demonstrações contábeis preparadas sob a égide desta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários”.

Portanto, atualmente a própria contabilidade reconhece de plano que o direito tributário pode estabelecer normas divergentes da ciência contábil e do direito societário para fins tributários. Aliás, justamente pelo fato que a contabilidade não quer ser afetada (ou contaminada) por regras fiscais, é que a nova contabilidade em padrões internacionais determina que o direito tributário estabeleça normas diversas, mas que não altere as exigências e o conteúdo das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as regras e princípios contábeis.

A convergência contábil do padrão brasileiro ao IFRS (internacional) demonstra a necessidade de aplicação do princípio da essência sobre a forma, como uma maneira de libertar a contabilidade brasileira da influência das normas de direito privado, notadamente do direito civil, bem como se libertar da ingerência das normas tributárias na contabilidade. Significa dizer que a contabilidade brasileira ao adotar o padrão IFRS (materializado nos pronunciamentos do CPC) passa a perseguir o conceito de patrimônio econômico, se desvinculando do conceito de patrimônio jurídico (de direito civil) e procura diminuir a influência das regras fiscais sobre as normas contábeis.

Todavia, como se daria a interação e a influência das regras contábeis (verdadeiras normas jurídicas e societárias) com as normas tributárias, para averiguarmos até que ponto as modificações ocorridas no padrão contábil brasileiro (com a convergência ao padrão contábil internacional IFRS) afetam a tributação?

Rubens Gomes de Souza³⁵³ nos lembra a discussão entre os autonomistas e não-autonomistas (integralistas) do direito tributário, discussão surgida na França entre 1928-1930 entre os adeptos dos professores TROTABAS e GENY: o primeiro sustentando haver uma autonomia dogmática do direito tributário (com princípios e conceitos próprios) e uma autonomia estrutural (com institutos e figuras jurídicas diferentes dos outros ramos do direito); e o último considerando que o direito como sendo um todo unitário, o direito tributário se utilizaria para regular os tributos de conceitos dos outros ramos do direito notadamente do direito privado, de modo que quando o direito tributário usa estes conceitos de direito privado fica subordinado às definições contidas nos ramos de origem. Rubens Gomes de Souza³⁵⁴ considera as duas posições exageradas, reconhecendo uma posição intermediária, no sentido de que é certo que o direito tributário utiliza-se de conceitos já definidos no direito privado (direito civil e comercial) por uma questão de clareza e precisão, mas também é certo o direito tributário visa finalidades distintas do direito privado e que também elabora conceitos e institutos jurídicos específicos que lhe são próprios.

Fernando Fonseca³⁵⁵ tomando por base a classificação do Professor Heleno Torres³⁵⁶ aponta no sentido de que na relação entre as normas tributárias e as regras contábeis (normas de direito privado) o legislador tributário poderá atuar de três formas: a) empregar vocábulos que se referem a institutos contábeis atribuindo a eles sentido diverso ou criando um conceito tributário autônomo; b) incorporar expressa ou implicitamente

³⁵³ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Ed. Financeiras, 1960, p. 38-40.

³⁵⁴ SOUZA, Rubens Gomes de. Op. cit., p. 40-41.

³⁵⁵ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas Tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013, p. 94-95.

³⁵⁶ Notar que a referida classificação foi originalmente construída pelo Professor Heleno Torres para analisar a relação entre as normas de direito civil e as normas de direito tributário. Heleno Tórres reconhece a autonomia do direito tributário em poder criar conceitos próprios e diferentes daqueles conceitos de direito privado. Todavia, reconhece, que o legislador tributário pode tomar conceitos de direito privado, seja pelo reenvio direto a estes conceitos de direito privado (quando a matéria tributária não traz nada de inovador), seja pela transformação destes conceitos de direito privado, sem que eles percam a sua identidade na sua esfera de origem no direito privado. Todavia, o legislador tributário sempre observará os limites constitucionais e as normas gerais de direito tributário. (Cfê. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 131)

conceitos contábeis, o que pressupõe a manutenção do seu sentido original; c) fazer remissão ao fato contábil como referência para a incidência da norma de tributação, tal como regulado na contabilidade (reenvio direto).

De acordo com Heleno Tôrres³⁵⁷ ao falar do fechamento operacional do direito como um todo, lembra que a unidade é um traço marcante do direito, de modo que não há direito fora do direito, de modo que as próprias fontes do direito são também jurídicas. Assim, as normas extrajurídicas só adentram ao ordenamento jurídico após um juízo de valor e após serem admitidas pelo sistema.

Dentro deste ponto de vista, temos que concluir que as regras contábeis só adentrariam ao direito depois de serem efetivamente juridicizadas por um processo próprio. Neste sentido, ao serem juridicizadas no ordenamento jurídico brasileiro deixam de ser apenas “regras contábeis internacionais” (IRFS) para serem efetivamente normas jurídico-contábeis pertencentes ao ordenamento jurídico brasileiro de direito privado.

Alguns autores como Renato Nunes³⁵⁸, tentam explicar a relação entre direito e contabilidade por meio da denominada “equivalência das comunicações” negando a idéia de que a contabilidade (regras contábeis) possa adentrar diretamente dentro do direito, mas entendendo que o direito pode sim criar uma norma jurídica que possua um conteúdo equivalente ao de uma proposição descritiva contábil.

Para Alfredo Augusto Becker³⁵⁹, quando o Direito Tributário consagra um princípio, um conceito, uma categoria ou instituto da ciência das finanças públicas ou de outras ciências pré-jurídicas (caso da economia e da contabilidade), haveria sempre uma deformação ou transfiguração daquele princípio, direito, categoria ou instituto, de modo que quando este entra no mundo jurídico passa a ter um conteúdo jurídico.

Do mesmo modo, no dizer de Paulo de Barros Carvalho³⁶⁰ o direito criaria sua própria realidade, inclusive quando produz normas jurídicas inspiradas em conceitos de áreas extrajurídicas (como conceitos da área econômica ou contábil):

“(...) uma vez assumido o critério jurídico, o fato será única e exclusivamente, fato jurídico; e claro, fato de natureza jurídica, não econômica ou contábil, entre

³⁵⁷ Cfe. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 40.

³⁵⁸ NUNES, Renato. *Tributação e Contabilidade: alguns apontamentos sobre as relações entre os sistemas jurídico e contábil*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2012, p. 2010.

³⁵⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo – Saraiva, 1966, p. 83.

³⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do fato gerador – Direito e sua autonomia – O paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 97, p. 7-17, 2007.

outras matérias. Como já anotado, o direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de justificação. (...)”

Mesmos os doutrinadores que aceitam a possibilidade da consideração econômica³⁶¹ dos fatos jurídicos tributários como Amílcar de Araújo Falcão³⁶² apontam que o fato gerador é um fato juridicamente relevante para o direito tributário: um fato econômico, ao qual o Direito empresta relevo jurídico. Como ressalta Amílcar Falcão:

“Não se asseverou aqui, como aliás fazem certos autores, ser o fato gerador, simplesmente, um fato econômico, o que se afiguraria incorreto; sim, por isso que, considerados pelo Direito para que lhes confirmem efeitos ou qualificações juridicamente relevantes, os fatos políticos, econômicos, sociais em geral, ou mesmo os do mundo físico, passam a conceituar-se como fatos jurídicos.

Quis-se assinalar, porém, que o aspecto do fato gerador que o legislador tributário considera para qualifica-lo é a sua idoneidade ou aptidão para servir de ponto de referência, de metro, de indicação por que se afira a capacidade contributiva ou econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.”³⁶³.

Em sentido análogo, para Rubens Gomes de Souza³⁶⁴ ao falar das relações entre o direito tributário e o direito privado, explica que enquanto o direito privado ao se referir a um fato natural ou ato jurídico, preocupa-se com regular os efeitos jurídicos de tal ato ou fato; já o direito tributário ao encarar os mesmos atos e fatos não se interessa pelos efeitos jurídicos de tais atos ou fatos, mas se interessa pelos seus efeitos econômicos. No dizer de Rubens Gomes de Souza:

“O direito tributário tem um conteúdo essencialmente patrimonial ou econômico: os atos ou fatos da vida interessam-lhe apenas como indícios

³⁶¹ “Amílcar de Araújo Falcão: *“Uma série de equívocos, no Brasil e alhures, tem surgido em matéria de tributação de atividades ilícitas, criminosas ou imorais, toda perplexidade provindo da não consideração da consistência econômica do fato gerador”.* (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 42)

Rubens Gomes de Sousa: *“(…) a circunstância de um ato, contrato ou negócio ser juridicamente nulo, ou mesmo ilícito, não impede que seja tributado, desde que tenha produzido efeitos econômicos (...) a lei fiscal tributa uma determinada situação econômica, e, portanto, desde que esta se verifique, é devido o imposto, pouco importando as circunstâncias jurídicas em que se tenha verificado”* (SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Ed. Financeiras, 1960)”

³⁶² FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 27-30.

³⁶³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Op. cit.* p. 29

³⁶⁴ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Ed. Financeiras, 1960, p. 44-47

de riqueza, que demonstrem uma capacidade econômica sobre a qual possa assentar um tributo.

(...)

Esta maneira do direito tributário encarar os atos e fatos jurídicos que toma como bases de tributação pode ser resumida dizendo-se que o direito tributário considera tais atos e fatos jurídicos tão-somente como fatos econômicos.”³⁶⁵.

Alfredo Augusto Becker³⁶⁶ critica frontalmente a tese pela qual se afirma que na hipótese de incidência pode ser colocado um fato econômico e critica a tese pela qual se pode fazer a interpretação e aplicação do direito tributário segundo a realidade econômica do fenômeno social, pois considera que estas teses afastariam a juridicidade do direito. Sacha Calmon³⁶⁷ por sua vez critica a denominada corrente autonomista do direito, pois entende que tal corrente leva a tributação por analogia, e ao dar muita relevância à economia, e deixa de fora do direito a definição da materialidade dos tributos, violando os princípios de legalidade e segurança jurídica.

Todavia, como já expusemos anteriormente neste capítulo, na prática a discussão da possibilidade de interpretação/consideração econômica acaba ficando mais fraca, e cada vez mais “tênue” em relação ao tema da utilização de conceitos contábeis pelo legislador tributário, pois aqui o legislador não “bebe” diretamente na fonte dos conteúdos das Ciências Econômicas nem mesmo nas fontes de Ciências Contábeis de forma “crua”; e sim na fonte da norma jurídico-contábil (integrante do Direito Privado – comercial e societário) e com o processo de convergência internacional da contabilidade (padrão IFRS) os conceitos versado nas normas contábeis se aproximam do conteúdo econômico. O fato inegável é de que o direito tributário e a legislação tributária podem fazer referências a normas jurídicas de direito privado, e as normas contábeis (padrão IFRS) estão plenamente juridicizadas no ordenamento jurídico brasileiro.

Estes autores como Sacha Calmon, Alfredo Augusto Becker³⁶⁸, Misabel Derzi³⁶⁹, Luciano Amaro³⁷⁰ e vários outros defendem a ideia de incorporação dos conceitos

³⁶⁵ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Ed. Financeiras, 1960, p. 45-46.

³⁶⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo – Saraiva, 1966, p. 17.

³⁶⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, 2ª ed., São Paulo: Ed. Dialética, 2003, p. 141.

³⁶⁸ *Ibid.*, p. 17.

³⁶⁹ Na atualização da obra de Aliomar Baleeiro (Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999).

³⁷⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 13ª Ed, São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 218-219.

preexistentes, caso a lei não disponha de modo diverso (primado de direito civil), sendo o direito tributário um direito de sobreposição que atribui efeitos tributários a fatos ocorridos em outro âmbito.

Por sua vez, de maneira mais sutil, Andrei Pitten Velloso³⁷¹ e Fernando Fonseca³⁷² defendem a incorporação *prima facie* dos conceitos jurídicos preexistentes, de forma que se a lei tributária citar um conceito de direito privado sem explicá-lo, então o ponto de partida da interpretação será o conceito no seu ramo originário, mas admite-se a transfiguração (mudança) do conceito feita expressamente pelo legislador ou quando a interpretação sistemática assim exigir. Deste modo, reconhecer-se-ia a autonomia conceitual do direito tributário, ao mesmo tempo em que se aceita a relação entre os fatos geradores dos tributos com as ciências econômicas, e também se reconhece o poder do legislador em atribuir efeitos diversos a um instituto que esteja regulado fora dos seus domínios.

O Professor Luís Eduardo Schoueri³⁷³ ao comentar o artigo 109 do CTN nos chama a atenção para o conflito não solucionável entre os autonomistas e os integralistas do direito tributário para se saber se as expressões da legislação tributária se subordinam ou não ao direito privado. Por fim, com propriedade e parcimônia Schoueri³⁷⁴ aponta que:

“O ‘sentido possível’ das palavras, por sua vez, deve ser investigado, também ele, à luz do contexto do dispositivo legal. Verificando-se que a expressão se refere a um instituto de Direito Privado, então o ‘sentido possível’ se dobra àquele ramo jurídico; constatando-se que o legislador tributário, valendo-se de sua autonomia, empregou a expressão em sentido diverso, mais adequado ao Direito Tributário, então mais uma vez alagar-se-á o alcance do dispositivo.

Como entretanto, saber se o legislador tributário vinculou-se a um instituto de Direito Privado? Não é possível oferecer uma resposta apriorística. A mera circunstância de uma expressão ser conhecida no Direito Privado não há de ser suficiente para se entender que o referido instituto foi apreendido pelo legislador tributário.

(...)

³⁷¹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 124-130.

³⁷² FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas Tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013, p. 104-105.

³⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 645-646.

³⁷⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 646.

Por um lado, tendo em vista que se espera que a interpretação de um texto se faça à luz do seu contexto, pode-se entender dever o intérprete/aplicador na falta de mandamento expresso vinculando-o ao Direito Privado, ter em mente os Princípios do Direito Tributário como guia de sua atividade.

(...)

Por outro lado, também é razoável o argumento que sustentará, fundado na ficção do ‘legislador racional’, ser presumível que uma expressão já conhecida no ordenamento tenha o significado que lhe é comumente atribuído. (...)”

Ao nosso ver, o artigo 109 do CTN³⁷⁵ dispõe basicamente que o direito tributário possui autonomia, no sentido que os institutos, conceitos e formas de direito privado poderão ser adaptados para fins de tributação, fazendo com que estes assumam significados distintos em relação à sua definição no campo jurídico de origem (no direito privado). Mas é evidente que a possibilidade de alteração dos conteúdos e conceitos privados para fins tributários, vai encontrar limites na própria competência tributária definida constitucionalmente, aspecto este realçado pelo artigo 110 do CTN³⁷⁶, que funciona como um “freio” ao legislador tributário, que não pode deformar os conceitos de direito privado que estejam expressos na ordem tributária de patamar constitucional.

Neste ponto, o Professor Luís Eduardo Schoueri³⁷⁷ nos ensina que apesar do legislador tributário buscar na hipótese normativa fenômenos com consistência econômica, muitas vezes se faz necessário que este descreva a situação de forma minuciosa tomando por empréstimo institutos próprios do Direito Privado. A grande dificuldade do intérprete e do aplicador nestes casos será saber se o legislador se prendeu nas estruturas de direito privado, ou se por meio de uma expressão homógrafa deu um novo significado à luz da legislação tributária.

Ricardo Lobo Torres³⁷⁸ e Luís Eduardo Schoueri³⁷⁹ ao tratarem dos artigos 109 e 110 do CTN reconhecem que os mesmos abrem espaço para duas vertentes teóricas: se

³⁷⁵ CTN: “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.”

³⁷⁶ CTN: “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 ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

³⁷⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 643

³⁷⁸ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração no Direito Tributário*, 3ª Ed., Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2000, p.137

lidos em conjunto parecem adotar a corrente integralista com prevalência ao Direito Privado, sendo o Direito Tributário mero ramo de sobreposição; enquanto se lido o artigo 109 separadamente parece firmar a corrente autonomista na medida em que reconhece que o uso do direito privado em relação aos “princípios gerais de direito privado” se faz para o alcance dos seus institutos privados, admitindo-se que os efeitos tributários dos institutos de direito privado sejam diversos da legislação de origem.

Fernando Fonseca³⁸⁰ ao tratar das hipóteses em que o legislador tributário faz o reenvio direto a conceitos ou fatos contábeis, ou quando incorpora conceitos contábeis mantendo a parte essencial de características tal qual como regulado nas normas contábeis, questiona em como lidar com a mudança conceitual no subsistema de origem (ou seja, como tratar a mudança do padrão contábil), e qual seria o impacto no direito tributário (caberia uma interpretação dinâmica com o espraiamento destes efeitos para a esfera tributária, ou não, caberia uma interpretação estática, congelando-se a norma contábil tal qual como era à época em que houve a remissão legislativa). São questões profundas, e essenciais que tem que ser enfrentadas em todo trabalho que questione os impactos da mudança das normas contábeis. Fernando Moura³⁸¹ responde coerentemente que nos casos em que o legislador tributário criou um conceito diferente na seara tributária (ainda que possa ter um nome idêntico ou similar a algum conteúdo, conceito ou instituto contábil), a alteração do padrão contábil não produz nenhum efeito tributário. De outro modo, nas hipóteses em que há incorporação de um conceito contábil ou reenvio ao produto da aplicação de uma série de práticas contábeis seria necessário investigar a opção do legislador para por meio da interpretação definir se caberá uma interpretação estática (se entendido que o legislador queria se filiar a um conceito vigente à época) ou dinâmica (se entendido que o legislador abriu mão de sua autonomia conceitual, valendo-se de um conceito intermediário das ciências contábeis). Todavia, se inclina preponderantemente pela interpretação dinâmica em relação à utilização de novos conceitos contábeis pelo legislador tributário. De qualquer forma, pondera que a interpretação deve ser feita caso a caso.

³⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 644-646.

³⁸⁰ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas Tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013, p. 95-96.

³⁸¹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Op. cit., p.113-118

Como bem assevera Fernando de Moura Fonseca³⁸² ao comentar os impactos do novo padrão contábil IFRS na tributação, em especial no Imposto de Renda, o qual utiliza o conceito contábil de “resultado contábil” como ponto de partida para o lucro real tributável:

“Trata-se de mudança com o evidente potencial de causar impactos imediatos. Ora, se a norma tributária faz referência ao resultado contábil, uma vez que este tenha sido alterado em razão da introdução de novas práticas, igualmente alterado está o resultado tributário. Esse raciocínio certamente foi o que motivou o legislador a criar regras de neutralização dos efeitos tributários decorrentes das novas práticas contábeis, tanto na Lei nº 11.638/2007, como na Lei nº 11.941/09, que instituiu o RTT”.

Em nosso entendimento quando o legislador tributário utiliza conceitos contábeis, pela autonomia que o direito tributário desfruta, o legislador pode alterar este conceito e criar um conceito próprio para fins tributários que seja diferente daquele conceito na área de origem das ciências contábeis. Todavia, se não o fizer, ao incorporar um conceito privado que é o caso dos institutos regrados pelas normas contábeis, deve aceitar este conceito conforme normatizado pelas normas jurídicas societárias e contábeis, ao menos como o ponto de partida da interpretação.

Isto não significa dizer que os conceitos de contabilidade quando mencionados pelo legislador tributário irão adentrar forçosamente no sistema tributário da forma como regulado no direito privado (comercial/societário) sem nenhuma avaliação de compatibilidade com o sistema jurídico vigente. É evidente que mesmo quando se reconheça que o legislador tributário se reportou diretamente a um conceito ou instituto de direito privado, caberá a interpretação sistemática considerando especialmente os princípios de direito tributário e as regras constitucionais de competência tributária.

De qualquer forma, em nossa opinião, há de se tomar cuidado com os efeitos tributários advindos do uso de um conceito contábil diretamente na legislação tributária, já que no caso de haver uma mudança do conceito de direito de privado (no caso uma mudança nas normas jurídico-contábeis e societárias) esta pode impactar sim na regra matriz de incidência do tributo que a utilizou, seja no caso do IRPJ, das contribuições do PIS e COFINS, seja no caso do ICMS (nas situações que procuraremos demonstrar ao final deste capítulo e principalmente ao longo de todo o capítulo seis).

³⁸² FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Op. cit., p. 94.

Toda a discussão sobre a neutralidade tributária travada no contexto da mudança do padrão contábil brasileiro para o padrão internacional IFRS, pressupõe esta preocupação em se analisar na legislação tributária (IRPJ, PIS, COFINS e por nós, no ICMS³⁸³) as referências diretas que o legislador tributário fez a institutos e conceitos contábeis, especialmente quando a remissão a estes conceitos estiverem inseridas dentro de algum dos elementos constantes da regra-matriz de incidência destes tributos. Pois neste caso, o ponto inicial da interpretação é o critério dinâmico, que tem como ponto de partida a possibilidade da mudança do conceito contábil causar efeitos tributários nestes tributos, sendo que o não reconhecimento destes efeitos só será possível por meio de uma interpretação estática que esteja amplamente embasada em ofensas muito claras ao princípios constitucionais e às competências tributárias constitucionais. Portanto, a mutação conceitual dos conceitos contábeis na legislação tributária é a regra, e a estática destes conceitos é a exceção.

Conclui-se assim que, toda a vez que o legislador tributário não quiser se sujeitar aos efeitos da mudança das regras contábeis de direito privado (no caso de ter utilizado estes conceitos contábeis na regra-matriz de incidência de um tributo), deve por meio da autonomia do direito tributário que lhe é conferida, modificar estes conceitos expressamente na legislação tributária, prevendo de forma expressa a anulação da mudança dos efeitos contábeis, como o fez em âmbito federal com a publicação da Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014.

Veremos ao longo do capítulo seis, que no âmbito da legislação tributária do ICMS, não houve esta preocupação por parte dos legisladores tributários (federal e estadual) em promover uma neutralização dos efeitos tributários do novo padrão contábil, de modo atualmente se suscita dúvidas técnicas sobre uma gama de assuntos do ICMS atrelados aos possíveis efeitos da convergência ao padrão contábil internacional (IFRS).

5.6 A regra-matriz de incidência dos tributos e a possibilidade de inserção de elementos contábeis.

A Regra-Matriz de Incidência Tributária - RMIT é a chamada norma tributária em sentido estrito, sendo a norma que define a incidência fiscal. Como resultado da ciência do direito, é composta por juízos hipotético-condicionais. Dentro da teoria do Prof. Paulo de

³⁸³ Objeto do capítulo seis.

Barros Carvalho³⁸⁴ a Regra-Matriz de Incidência - RMIT é formada por um descritor ou hipótese e um prescritor ou conseqüente, contemplando cinco critérios ou dados identificativos.

Para o ilustre doutrinador da RMIT:

*“Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na conseqüência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados identificativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária”.*³⁸⁵

Ou seja, a Regra-Matriz de Incidência Tributária é a norma tributária em sentido estrito. É a norma que estabelece a incidência do tributo, descrevendo os fatos sobre os quais incidirá, determinando os sujeitos da relação tributária e definindo os termos para apuração do montante devido. A regra-matriz é composta por: a) um descritor, ou seja, uma hipótese que alude a um fato, que descreve um comportamento humano condicionado no tempo e no espaço; e b) por um prescritor, consistente numa conseqüência que designa os sujeitos ativo e passivo da relação tributária e os critérios quantitativos do tributo (base de cálculo e alíquota). Este modelo teórico da Regra-Matriz de Incidência Tributária tem sido usado para os mais diversos tributos, dentre eles, também o ICMS.

Ao percorrermos a doutrina e a jurisprudência, encontraremos várias nomenclaturas que tentam se aproximar do critério material da hipótese da regra-matriz de incidência tributária, sendo a mais comum o termo *“fato gerador”*, termo este criticado pelo professor Paulo de Barros Carvalho³⁸⁶ por sua ambigüidade, já que se refere tanto à previsão legal do fato (norma geral e abstrata) como aos fatos jurídicos (norma individual e concreta). Justamente ao perceber este problema de linguagem científica é que Geraldo Ataliba³⁸⁷ propõe o uso dos termos *“hipótese de incidência”* (descrição abstrata da lei) e *“fato imponível”* (representação da ocorrência no mundo dos fenômenos físicos). O Prof.

³⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 16ª Ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2004, p. 238-353.

³⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 16ª Ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2004, p. 239.

³⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 242.

³⁸⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência Tributária*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1973, p. 51.

Paulo de Barros Carvalho³⁸⁸ dentro da mesma ideia adota os ensinamentos do Prof. Geraldo Ataliba preferindo em termos de nomenclatura os termos “*hipótese tributária*” para a previsão legal e “*fato jurídico tributário*” para os fatos jurídicos concretos.

O entendimento destes conceitos é importante para que se possa compreender no campo da fenomenologia da incidência como se dá a subsunção do fato à norma. De acordo com o Prof. Paulo de Barros Carvalho:

“O objeto sobre o qual converge nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la”³⁸⁹.

Segundo o Prof. Paulo de Barros Carvalho:

“O antecedente das normas representará, invariavelmente: 1) uma previsão hipotética, relacionando as notas que o acontecimento social há de ter, para ser considerado fato jurídico; ou 2) a realização efetiva e concreta de um sucesso que, por ser relatado em linguagem própria, passa a configurar o fato na sua feição enunciativa peculiar”³⁹⁰.

Ao comentar as lições de Lourival Vilanova ainda complementa dizendo que, “*a hipótese, como proposição descritiva de situação objetiva real (...) é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos*”³⁹¹.

Por fim, ao tratar da hipótese das normas tributárias concluiu o Professor Paulo de Barros Carvalho que:

“Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo. E, desse conceito, podemos extrair

³⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 244-245.

³⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 16ª Ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2004, p. 246.

³⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 249.

³⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 251.

critérios de identificação que nos permitam reconhecê-lo toda vez que, efetivamente, aconteça”³⁹².

Assim conclui-se que no enunciado hipotético vamos encontrar três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal. O critério material (o principal do antecedente da RMIT) consiste no núcleo da hipótese normativa e descreve a conduta humana que, uma vez ocorrida, faz surgir a obrigação tributária. Assim, o aspecto material da regra-matriz deve ser composto por um verbo e um complemento correspondente conforme ensina o Prof. Paulo de Barros. É o critério material que permite a caracterização e a individualização do tributo, que fixa a espécie tributária a que pertence.

Por sua vez, na doutrina de Prof. Paulo de Barros Carvalho³⁹³ o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária -RMIT, também denominado prescritor, tem por função estabelecer os sujeitos ativos e passivos, bem como os direitos dos primeiros e os correlatos deveres dos segundos, da relação que se instala mediante a ocorrência do fato jurídico tributário. Em suma, o conseqüente estipula os elementos para a determinação da obrigação tributária, em seus aspectos pessoal e quantitativo. Dessa forma, dois são os critérios do prescritor: a) pessoal, cuja função é fornecer os elementos que definem os sujeitos ativo (credor) e passivo (devedor) da relação jurídica; e b) quantitativo, composto por base de cálculo e alíquota, tem por função fixar os elementos para apuração do montante do objeto da obrigação, ou seja, o valor a ser pago a título de tributo.

Em relação ao aspecto quantitativo da RMIT ganha destaque seus subcomponentes que é a alíquota e a base de cálculo. A alíquota³⁹⁴ congregada à base de cálculo irá delinear a postura numérica da obrigação tributária e por isto mantém relação íntima com a base de cálculo na sua função mensuradora do critério material da hipótese de incidência, mas não adentra diretamente na configuração tipológica das espécies tributárias, que são delineadas pela binômio (hipótese de incidência/ base de cálculo). Combina-se a base de cálculo à alíquota para a obtenção do valor da prestação. De qualquer forma a alíquota está submetida à reserva legal e tem uma função primordial na mensuração da obrigação tributária.

Já a base de cálculo na doutrina do Prof. Paulo de Barros Carvalho³⁹⁵ é a medida do fato jurídico tributário, que exprime a sua dimensão e a base de cálculo tem três funções:

³⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 253.

³⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 16ª Ed., Ed. Saraiva, p. 280-281.

³⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 337-340.

³⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 325-337.

a) Dimensionar o fato jurídico tributário. Por óbvio, o fato é imensurável em sua inteireza, mas o legislador deve atribuir como critério aspectos relativos ao núcleo da conduta ou do seu objeto. O legislador pode utilizar diversos critérios para mensurar o fato, desde que tal critério seja fidedigno para refletir a grandeza do evento e poderá eleger mais de um critério: valor da transação, volume, largura, comprimento, etc. ;

b) Determinar o valor da dívida. Seja qual for o critério utilizado como base de cálculo, o seu valor deve ser multiplicado ao da alíquota e o produto dessa multiplicação será a quantia do tributo; e

c) Confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese. Certo é que muitas vezes o legislador comete atecnias , atribuindo denominações equivocadas aos tributos. Por vezes chama de taxa o que, na realidade, é imposto e vice-versa, chama de contribuição o que é taxa, etc. Nessa esteira, a base de cálculo se apresenta como critério para identificarmos o critério material da hipótese tributária. Assim, se o atributo escolhido para representar a base de cálculo for compatível e fidedigno para dimensionar o evento, o critério material será confirmado. Se não for, acaba por infirmar o critério material. E, por fim, afirmar o critério material nos casos em que a formulação legal é obscura.

Dentre as funções da contabilidade (normas contábeis) para o direito tributário uma das principais é a utilização de conceitos e institutos contábeis utilizados pelo legislador tributário. Como já enfatizamos ao longo deste capítulo, os conceitos das ciências contábeis (regras contábeis de contabilidade financeira juridicizadas) são verdadeiras normas jurídicas (que compõe o direito privado, notadamente o direito comercial/societário).

Justamente como visto neste capítulo, quando o legislador tributário utiliza conceitos contábeis, pela autonomia que o direito tributário desfruta, o legislador pode alterar este conceito e criar um conceito próprio para fins tributários que seja diferente daquele conceito na área de origem das ciências contábeis. Todavia, ao incorporar ou se referir diretamente a conteúdos, institutos e conceitos constantes das normas contábeis (de direito privado), o ponto de partida da interpretação da legislação tributária deve se pautar por estes conceitos conforme normatizado pelas normas jurídicas societárias e contábeis (de direito privado).

A importância da utilização de conteúdos, institutos e conceitos contábeis (embasado nas normas jurídico-contábeis juridicizadas no direito privado brasileiro) ganha especial relevo quando tais conteúdos, institutos e conceitos são utilizados pelo legislador

tributário num dos componentes da denominada regra-matriz-de-incidência tributária-RMIT de um tributo, ou, seja:

a) como elemento integrante do “fato gerador”/hipótese de incidência do tributo (quando o elemento contábil for captado pelo direito tributário no antecedente da hipótese de incidência tributária de um tributo);

b) como elemento quantitativo da base de cálculo do tributo (nos casos em que o direito tributário elege um elemento quantitativo mensurado pela contabilidade no consequente da hipótese de incidência tributária de um tributo).

É o que passaremos a analisar e exemplificar na parte derradeira deste capítulo.

5.7 A positivação de conceitos contábeis na regra-matriz de incidência dos tributos: quando o conceito contábil for captado pelo direito tributário (como elemento integrante do fato gerador/hipótese de incidência do tributo; ou, como elemento quantitativo da base de cálculo do tributo, quando a legislação tributária elege um elemento quantitativo mensurado pela contabilidade).

Neste sentido, é importante que estudemos a possibilidade da presença dos conceitos contábeis na hipótese de incidência dos tributos, pois estes podem estar inseridos tanto no antecedente da norma tributária (no denominado “fato gerador” ou mais tecnicamente na hipótese de incidência), quanto no seu consequente (especificamente no critério quantitativo).

Seguindo a teoria da RMIT anteriormente exposta, uma das funções da base de cálculo é justamente confirmar a hipótese de incidência (antecedente) do tributo. Assim, por exemplo, um tributo que eleja critérios contábeis como antecedente de hipótese de incidência; naturalmente deve se utilizar de critérios contábeis para fins de determinação da sua base de cálculo no seu consequente. O exemplo mais adequado desta correspondência no direito tributário brasileiro são as contribuições federais do PIS e COFINS que possuem como principal fato gerador (hipótese de incidência) justamente o auferimento de receitas; sendo que na eleição de sua base de cálculo (consequente da RMIT) o principal elemento quantitativo é o valor das receitas auferidas pela pessoa jurídica (em que pese haver diversas deduções legais autorizadas pela legislação federal – sem contar ainda que na sistemática não-cumulativa ainda poderão ser apropriados créditos tributários sobre insumos, ativo imobilizado, e outros elementos previstos na legislação federal).

De outro modo, um tributo que não eleja critérios contábeis como antecedente de hipótese de incidência (ou seja, tenha um fato gerador/hipótese de incidência totalmente alheio aos conceitos e institutos contábeis) pode de outro modo, em alguns casos específicos previstos em lei, se utilizar de critérios contábeis para fins de determinação da sua base de cálculo no seu consequente.

Ou seja, há a possibilidade do tributo eleger critérios de direito civil e não utilizar critérios contábeis como antecedente de hipótese de incidência e de outro modo se utilizar de critérios contábeis para fins de determinação da sua base de cálculo.

Para não ficar etéreo vamos a exemplos concretos da legislação tributária brasileira.

No caso do ITCMD, por exemplo, o imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido por sucessão legítima ou testamentária ou por doação, sendo claramente um critério antecedente que prestigia atos e institutos plenamente regulados pelo direito civil (notadamente previstos no Código Civil, em institutos jurídicos consagrados como a doação e a herança). Todavia, isto não impede que em determinados aspectos a sua base de cálculo contemple critérios contábeis, quando por exemplo, a lei paulista³⁹⁶ determina que no caso de transmissão de ações de uma companhia ou de quotas sociais não havendo negociação em bolsa de valores, seja a base de cálculo determinada pelo valor patrimonial (contábil) das ações. Ou seja, neste caso específico há no consequente (especificamente no critério quantitativo) um critério contábil (valor patrimonial das ações) o qual é adotado para fins de determinação da base de cálculo de um tributo cujo “fato gerador” é notadamente um ato de direito civil (sucessão). Inclusive estamos analisando no Tribunal e Impostos de Taxas (AIIM 4063376-1) uma grande autuação de ITCMD (envolvendo doação e herança de ações de companhias fechadas) em

³⁹⁶ Lei Estadual 10.705/2000 - Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD:

“Artigo 14 - No caso de bem móvel ou direito não abrangido pelo disposto nos artigos 9º, 10 e 13, a base de cálculo é o valor corrente de mercado do bem, título, crédito ou direito, na data da transmissão ou do ato translativo.

(...)

§ 2º - O valor das ações representativas do capital de sociedades é determinado segundo a sua cotação média alcançada na Bolsa de Valores, na data da transmissão, ou na imediatamente anterior, quando não houver pregão ou quando a mesma não tiver sido negociada naquele dia, regredindo-se, se for o caso, até o máximo de 180 (cento e oitenta) dias. (Redação dada ao parágrafo pela Lei 10.992, de 21-12-2001; DOE 22-12-2001; Efeitos a partir de 01-01-2002)

§ 3º - Nos casos em que a ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital social não for objeto de negociação ou não tiver sido negociado nos últimos 180 (cento e oitenta) dias, admitir-se-á o respectivo valor patrimonial. (Redação dada ao parágrafo pela Lei 10.992, de 21-12-2001; DOE 22-12-2001; Efeitos a partir de 01-01-2002)

(...)” G.N.

que se discute a possibilidade de utilização do novo padrão contábil IFRS como base de cálculo do ITCMD.

Comentemos então sob o prisma dos conceitos contábeis na RMIT, os três tributos mais importantes da legislação tributária brasileira: IRPJ, PIS/COFINS e ICMS.

5.7.1 Exemplos de conceitos contábeis na Regra Matriz de Incidência do IRPJ.

Temos que reconhecer que, por exemplo, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, adota ainda que de forma parcial um “fato gerador” (ou hipótese de incidência) que abarca a “disponibilidade econômica” da renda e que contempla de forma relativa o conceito de “lucro ou prejuízo contábil” no seu critério quantitativo (do consequente tributário), pois no modelo brasileiro, embora existam as adições e exclusões determinadas pela legislação tributária o ponto de partida do IRPJ é sempre o lucro contábil.

Se o fato gerador “auferir renda” pode ser captado ainda que parcialmente pela contabilidade, isto não significa dizer que a base de cálculo do imposto necessariamente tenha que se vincular plenamente a critérios contábeis. Como sabemos no aspecto quantitativo o “lucro contábil” é o ponto de partida para o cálculo do lucro real. De qualquer forma, há casos em que claramente no IRPJ a regra de determinação do seu consequente (especificamente no critério quantitativo), se afasta do critério contábil, por exemplo, quando o legislador determina que sejam feitas “novas adições e exclusões”, tão somente com a finalidade de observar o princípio da “neutralidade tributária”, ou seja, tais “novas adições e exclusões” têm por objetivo dar ao aspecto quantitativo do IRPJ – o lucro fiscal/real – uma característica eminentemente jurídica (de direito civil) e afastar os novos critérios contábeis mais econômicos, de modo a se manter o conceito jurídico de direito civil de patrimônio (e de sua variação patrimonial), anteriormente vigentes, ou seja, de antes das modificações da legislação societária aos padrões da convergência contábil internacional.

Com o advento da Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, as adições e exclusões para o cálculo do lucro fiscal voltaram a ter como ponto de partida o lucro contábil e comercial vigente (só que agora pelos novos padrões internacionais). Como vimos, poder-se-ia dizer que atualmente estamos em um cenário em que a apuração do lucro tributário volta a seguir um modelo de dependência parcial da contabilidade. As exceções ao cálculo do Imposto de Renda são justamente as novas adições e exclusões para fins fiscais, que tem que ser expressas, uma vez que o lucro fiscal volta a depender do lucro contábil. Diferentemente do período do RTT em que havia

necessariamente a neutralidade tributária (os novos critérios contábeis não influenciavam o lucro real), de agora em diante, volta-se a ter a “conformidade tributária” ou “conexão normativa” (regra geral, se usam as regras contábeis na determinação do lucro tributável), devendo o legislador federal identificar as diferenciações que quer criar para que o lucro fiscal não seja afetado pelas futuras mudanças no lucro contábil-comercial.

Deste modo, a princípio, os novos critérios de reconhecimento e mensuração da nova contabilidade poderiam vir a afetar o lucro fiscal, se o fisco não determinasse expressamente a anulação destes efeitos fiscais, por meio de novas adições e exclusões. Desse modo, regra geral, por exemplo, a contabilização de acréscimos e decréscimos patrimoniais não realizados (*accruals*, por exemplo) poderia vir a compor a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, se não fossem as disposições expressas da própria Lei nº 12.973/2014, em expurgar os seus efeitos (por exemplo, anulando os efeitos das mensurações a valor justo e do ajuste a valor presente, dentre diversos outros procedimentos).

5.7.2 Exemplos de conceitos contábeis na Regra Matriz de Incidência do PIS/COFINS.

Uma função da contabilidade que é essencial ao direito tributário ocorre quando um elemento quantitativo da base de cálculo de um tributo tem sua origem em um conceito das Ciências Contábeis, especialmente conceitos, conteúdos, institutos juridicizados nas normas jurídico-contábeis. Estas situações podem ser evidenciadas e ocorrem com frequência nos casos em que o direito tributário elege um elemento quantitativo mensurado pela contabilidade.

No direito tributário brasileiro os exemplos são fartos da utilização da contabilidade (conceitos, conteúdos e institutos constantes das normas jurídico-contábeis) como base de cálculo de um tributo, mas temos que divisar basicamente duas situações:

a) a situação em que o direito tributário utiliza um conceito contábil quantitativo da forma em que este se encontra regulado ou regrado pela contabilidade (subordinação de determinado critério da base de cálculo tributária a um conceito contábil);

b) da situação em que o direito tributário utiliza um conceito contábil quantitativo de forma parcial, ou seja, a forma como este se encontra regulado pela contabilidade (especialmente pela contabilidade financeira) é captada, mas o direito tributário estipula outras regras legais de modo a modificar quantitativamente os efeitos deste conceito contábil no direito tributário.

Analisando exemplificadamente os tributos no Brasil, existem aqueles que estão mais aptos a captar em seu elemento quantitativo da base de cálculo os conceitos contábeis e outros que são normalmente desvinculados dos conceitos contábeis na formação de sua base de cálculo.

Por exemplo, as contribuições do PIS e COFINS por adotarem no aspecto quantitativo de sua base de cálculo o conceito de “receita bruta”³⁹⁷ são tributos que por sua natureza tem intrínseca relação com os elementos quantitativos mensurados pelas Ciências Contábeis (pelas regras contábeis de contabilidade financeira). Não há dúvidas que ainda, que de forma parcial, o reconhecimento contábil das receitas para fins contábeis afeta a base de cálculo das contribuições do PIS e COFINS. Este fato por si só não significa que a base de cálculo do tributo é mais ou menos favorável ao contribuinte ou ao fisco. Não se pode ter um preconceito a priori com a utilização de conceitos contábeis na base de cálculo tributária. Este fato apenas indica, que há um elevado grau de submissão da base de cálculo do tributo com os elementos quantitativos trazidos da área das Ciências Contábeis.

Assim, por exemplo, um planejamento (contábil e tributário) que seja aceito do ponto de vista da contabilidade financeira para fins de reconhecimento das receitas contábeis, de certa forma, pode afetar a dimensão tributária quando o tributo se vincula do ponto de vista quantitativo a conceitos contábeis (caso das contribuições do PIS e COFINS). De outro modo, uma mudança na contabilidade (seja uma alteração de critérios contábeis ou de regras como com a convergência contábil internacional, por exemplo) que afete a maneira em que ocorre o reconhecimento das receitas contábeis pode, em tese, afetar a dimensão tributária do tributo, ainda que a legislação tributária permaneça incólume (sem nenhuma alteração). Há de se reconhecer, nesta seara, que estando a base de cálculo de um tributo calcado em conceitos quantitativos contábeis, a alteração da legislação de direito contábil ou das regras de contabilidade financeira, pode afetar de maneira reflexa a apuração e a mensuração de determinado tributo, ainda que a legislação tributária não tenha sido alterada.

De qualquer forma, com o advento da Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, as adições e exclusões para o cálculo do Lucro Fiscal do IRPJ

³⁹⁷ Dispositivos legais: “É o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, assim entendida 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”. (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º)
“É o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” (Lei nº 10.637, de 2002, art 1º, §§ 1º e 2º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, §§ 1º e 2º).

voltaram a ter como ponto de partida o lucro contábil e comercial vigente (só que agora pelos novos padrões internacionais). O mesmo vale para a tributação indireta das Contribuições de PIS e COFINS, que poderiam ser afetadas pelos novos critérios de reconhecimento da receita, e que precisaram ser expressamente anulados pela Lei nº 12.973/2014. Portanto, o legislador tributário ao criar novas adições/exclusões ao PIS-COFINS se afastou deliberadamente dos novos critérios de reconhecimento e mensuração de receitas trazidos pelo IFRS.

Do ponto de vista do IRPJ e das contribuições PIS-COFINS, permanecemos no modelo de dependência parcial, onde as normas contábeis são também vinculantes para fins tributários, a menos que a legislação tributária disponha de forma diversa ou que determinada norma específica a contrarie. Por isto a necessidade do legislador tributário em neutralizar expressamente na legislação tributária os efeitos tributários oriundos do novo padrão contábil.

Por fim, frise-se que as discussões da nova contabilidade em tributação indireta se ativeram somente ao IRPJ e às contribuições federais do PIS-COFINS, não tendo sido analisado seus efeitos em relação ao imposto estadual (ICMS) que não foi elencado no rol da “neutralidade” tributária. Predomina inclusive por uma parte dos especialistas da área tributária a falsa ideia de que as normas tributárias internacionais não causariam nenhuma divergência ou impacto na tributação do ICMS, imaginando-se que o seu fato gerador principal (operações relativas à circulação de mercadorias) seria totalmente alheio aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação contábil.

A questão a ser analisada conceitualmente e na prática é se o ICMS estaria ou não garantido pelo chamado princípio da “neutralidade tributária” ou se sua tributação sofreria alguns efeitos com os novos critérios contábeis, uma vez que a Lei 11.941/2.009 disciplinou a neutralidade apenas os tributos federais (principalmente Imposto de Renda – Lucro Real, e também estende estes efeitos à CSLL, PIS e COFINS); e que também o ICMS não teve seus efeitos tributários tratados ou anulados na Lei Federal 12.973/2014 ou em nenhuma legislação complementar específica de ICMS.

5.7.3 Exemplos de conceitos contábeis na Regra Matriz de Incidência do ICMS.

Conforme defendemos na parte introdutória do presente capítulo, os conceitos contábeis podem ser incorporados à regra-matriz de incidência de determinados tributos, seja no seu antecedente (em especial na hipótese de incidência) ou no seu conseqüente (em especial no seu aspecto quantitativo do tributo, notadamente em sua base de cálculo).

Diversamente, também podemos dizer que há rol de situações em que os tributos do ponto de vista da base de cálculo são totalmente desvinculados ou avessos à utilização de elementos quantitativos da base de cálculo com origem na contabilidade. Ou seja, há tributos que não admitem a interferência de conceitos contábeis na definição de seus critérios quantitativos, quando a legislação não se refere expressamente a conceitos contábeis na definição de sua base de cálculo. Normalmente, nestes casos, a legislação tributária elege critérios jurídicos de base de cálculo mais vinculados a formas contratuais do direito civil para mensurar a base de cálculo, e não se apega a conceitos econômicos ou contábeis.

Por exemplo, no caso do ICMS brasileiro, a base de cálculo mais conhecida do tributo é justamente aquela que estipula que no caso de compra e venda de mercadorias a base de cálculo será o preço da mercadoria (valor da operação, conforme expresso na legislação tributária). Evidentemente que, neste caso, a legislação tributária do ICMS é claramente muito diversa das contribuições do PIS e COFINS, pois enquanto nestas contribuições a base de cálculo se reporta à receita bruta, no caso do ICMS a legislação tributária se reporta ao valor da operação (entendido como o preço, como um elemento do contrato de compra e venda). Evidentemente, que para o ICMS não importa a forma e o momento como serão reconhecidas as receitas contábeis, pois o direito contábil e as regras de contabilidade financeira não são hábeis a afetar o elemento contratual do preço. Veja que a legislação tributária ao eleger um critério jurídico vinculado a formas contratual do direito civil para mensurar a base de cálculo (ex.: preço), e não se apegar a conceitos econômicos ou contábeis, isto implica que quanto à base de cálculo haja uma completa desvinculação do quantum do tributo em relação às normas contábeis, de modo, que uma mudança na contabilidade (seja uma alteração de critérios contábeis ou de regras como com a convergência contábil internacional, por exemplo) não é capaz de afetar o quantum do tributo (neste exemplo, do ICMS).

Por outro lado, como vimos no capítulo três no ICMS temos dois pressupostos relevantes: a hipótese de incidência possui conteúdo econômico (“operações relativas circulação de mercadoria”) e há a aplicação da regra tributária da “autonomia” dos estabelecimentos no ICMS, de modo que como foi analisado (no subitem 3.6) existem peculiaridades da contabilização do imposto sobre o consumo brasileiro ICMS em contraponto às contribuições federais (PIS-COFINS).

Isto porque tradicionalmente a contabilização dos tributos indiretos (como é o caso das contribuições federais PIS/COFINS) na demonstração de resultado do exercício, nos

casos clássicos de compra e venda mercantil, demonstra que conforme a receita de venda vai sendo realizada os tributos indiretos vão sendo reconhecidos como redutores da receita bruta na DRE – Demonstração do Resultado do Exercício.

Todavia, tendo em vista as peculiaridades do ICMS, a contabilização do ICMS irá demandar procedimentos específicos em determinadas situações como é o caso das transferências para outro estabelecimento da mesma empresa (da mesma Pessoa Jurídica) e na venda em consignação mercantil ou industrial. Para as contribuições do PIS-COFINS tal procedimento de transferência de mercadorias entre estabelecimentos é estéril, porque sua base de cálculo está diretamente atrelado ao conceito contábil de “receita bruta” da pessoa jurídica. Já na venda em consignação industrial, o momento da incidência do PIS-COFINS e do ICMS podem ser distintos, pois enquanto o primeiro está atrelado ao reconhecimento da receita contábil, o ICMS está atrelado ao conceito de “operações de circulação de mercadorias”.

O que podemos inferir destas observações e distinções entre o ICMS e as contribuições federais do PIS-COFINS é que com relação ao principal critério material da hipótese de incidência tributária o ICMS apresenta um conceito mais econômico do ponto de vista do seu fato gerador (“operações relativas circulação de mercadoria”), enquanto o PIS-COFINS apresenta um conceito mais contábil do ponto de vista do seu fato gerador/hipótese de incidência (“*incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”³⁹⁸).

Por este motivo, era natural que com o advento do novo padrão contábil (IFRS) houvesse realmente uma preocupação maior com a neutralidade do PIS-COFINS, uma vez que, seu fato gerador é essencialmente contábil e tem como ponto de partida o reconhecimento contábil das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Uma análise superficial e desavisada do ICMS poderia então levar à conclusão apressada de que o ICMS (diferentemente das contribuições PIS-COFINS e do IRPJ/CSLL) não seria afetado por conceitos contábeis, e de que seria um tributo plenamente vinculado a meros conceitos de direito civil (de posse, propriedade, de venda, etc.) ou plenamente vinculado ao conceito de circulação econômica (a depender do ponto de vista teórico assumido em relação ao fato gerador do ICMS – conforme discutido já no subitem 3.4 do capítulo três), e que, portanto, o ICMS seria alheio a conceitos da seara contábil.

³⁹⁸ Artigo 1º da Lei Federal 10.833/2003.

Todavia, como analisaremos no decorrer de todo o capítulo seis, no ICMS a incorporação de conceitos contábeis, seja no antecedente como no consequente da regra-matriz de incidência do ICMS, ocorre em algumas situações teóricas e práticas que iremos esmiuçar para demonstrar a importância não apenas teórica mais prática de se reconhecer os efeitos destes conceitos contábeis na aplicação deste imposto.

Será demonstrado no decorrer do capítulo seis, que o ICMS pode pontualmente absorver conceitos contábeis na sua RMIT em algumas situações que serão analisadas como:

- a) Diversas situações que envolvem o reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado para fins de crédito do ICMS (momento de início do período de creditamento do ativo imobilizado; prazo para que o ativo imobilizado seja creditado);
- b) Reposição de partes e peças do ativo imobilizado para fins de crédito do ICMS;
- c) Mensuração dos estoques e a base de cálculo do ICMS nas transferências (e recebimentos) de mercadoria para (de) outra unidade da federação;
- d) Atribuição de base de cálculo do ICMS em situações específicas (como por exemplo, em operações que envolvem remessa para industrialização);
- e) Base de cálculo do ICMS nas vendas a prazo (que será analisada pelo enfoque do instituto contábil do ajuste a valor presente- AVP);
- f) Crédito do antigo “ativo imobilizado” utilizado por empresas de concessões públicas;
- g) Crédito de ICMS em bens que estejam sob o manto de contrato de leasing;
- h) Como tratar o creditamento de ICMS relativos a bens em poder de terceiros;
- i) Descaracterização de contratos como locação, aluguel e comodato
- j) e outras situações pontuais.

Por fim, podemos concluir (e nossa conclusão será o ponto de partida – a premissa teórica que irá assentar nossa análise pragmática do capítulo seis), que o legislador tributário pode adotar conceitos contábeis na regra-matriz de incidência do ICMS (no antecedente e no consequente) e neste caso, o legislador pode decidir modificar ou não o conceito de direito privado das normas contábeis apenas para fins dos seus efeitos tributários (conforme o art. 109 do CTN) por conta da autonomia do direito tributário. Ou seja, naquilo que o conceito de direito contábil não é alterado, a legislação tributária deve seguir as normas de direito contábil (privado) quanto à definição, reconhecimento, mensuração daqueles institutos contábeis, sendo a norma de direito privado o ponto de partida da interpretação e aplicação da legislação tributária.

O ICMS apenas pontualmente faz referência a conceitos contábeis, mas quando o faz podem sim haver impactos tributários advindos do novo padrão contábil (IFRS), pois uma vez que estes critérios foram utilizados na RMIT do ICMS, irão espalhar seus efeitos para a aplicação da norma tributária. De outro modo, há situações que envolvem o ICMS que não guardam conexão com conceitos contábeis e estas situações não serão impactadas pela mudança de padrão das normas contábeis. Os exemplos que são trazidos no capítulo seis são os atualmente mais discutidos e procuramos fazer esta separação prática com este embasamento teórico: apontando em que situações há impacto das normas contábeis (IFRS) e onde não há este impacto.

CAPÍTULO 6 – PRÁTICA E PRAGMÁTICA TRIBUTÁRIA – IFRS QUE SE RELACIONAM COM AS QUESTÕES PRÁTICAS DO ICMS. ANÁLISE DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DA NOVA CONTABILIDADE BRASILEIRA (PADRÃO INTERNACIONAL) NO ICMS.

O presente capítulo trata da parte pragmática e prática da tese, refletindo e analisando as questões pertinentes aos possíveis efeitos e impactos da nova contabilidade brasileira (normas contábeis no padrão internacional - IFRS) no ICMS.

No âmbito da Secretaria da Fazenda de São Paulo nos últimos anos (de 2012 a 2015) vem sendo conduzido um estudo dos impactos dos novos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos elementos contábeis e das operações das empresas trazidos pela convergência às Normas Internacionais de Contabilidade e pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/2.009, e tivemos a oportunidade de participar efetivamente deste grupo de trabalho (dentro do Projeto PROFISCO 4.8), cujo cerne principal foi originalmente trabalhar a inserção da Fazenda paulista no projeto do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, abordando também as atualizações contábeis que pudessem impactar nos processos de fiscalização e auditoria contábil-tributária. Desta forma, observamos que havia uma carência e pouca pesquisa teórica e prática sobre os impactos da normas contábeis no ICMS.

Pela pesquisa bibliográfica que fizemos ao longo do desenvolvimento da tese, notamos que houve preocupação da doutrina e dos tributaristas com o tema dos impactos tributários das normas contábeis internacionais (IFRS) especialmente em relação aos tributos diretos, que possuem uma maior relação com as normas contábeis em face do seu próprio elemento quantitativo que é o lucro, e algum grau de preocupação em relação aos tributos indiretos federais, notadamente as contribuições de PIS-COFINS, cuja materialidade também é mais aderente com as demonstrações contábeis, pelo motivo de apresentar uma base de cálculo que está diretamente ligada ao faturamento e a receita bruta das empresas.

Também por parte da Receita Federal do Brasil³⁹⁹ houve uma preocupação interna dos auditores fiscais em estudar o tema destes impactos tributários destas normas contábeis internacionais (não apenas no IRPJ, mas também sobre a tributação indireta, especialmente

³⁹⁹ Tendo a própria Receita Federal se esquecido do IPI, uma vez que a legislação federal não analisou ou não vislumbrou a necessidade de se prever a neutralidade tributária para este tributo federal.

no que concerne as contribuições de PIS e COFINS), o que redundou em diversos projetos legislativos, que foram implementados no âmbito federal, justamente com a finalidade de se preservar a denominada “neutralidade tributária”, tendo sido tratado pontualmente pelo legislador federal de forma bastante técnica e específica o tratamento tributário necessário para anular cada um destes efeitos tributários que foram identificados pelo Fisco Federal, o que redundou especialmente na Lei Federal 12.973/2014, sendo que a neutralidade tributária já vinha sendo adotada com o RTT, instituído pela Lei nº 11.941/2009.

No âmbito da legislação tributária do ICMS, não houve esta preocupação por parte dos legisladores tributários (federal e estadual) em promover uma neutralização dos efeitos tributários do novo padrão contábil, de modo atualmente se suscita dúvidas técnicas sobre uma gama de assuntos do ICMS atrelados aos possíveis efeitos da convergência ao padrão contábil internacional (IFRS).

Ou seja, especialmente em relação aos tributos indiretos o tema é relativamente novo pois basicamente se restringiu ao PIS e COFINS, e especificamente em relação ao ICMS é notadamente inovador, pois até o momento não há trabalhos doutrinários relevantes, nem discussão relevante entre os advogados tributaristas, sendo que há pouquíssimos trabalhos pragmáticos publicados sobre os temas específicos de preocupação por parte dos Fiscos Estaduais e das empresas contribuintes do ICMS.

De qualquer forma, atualmente já se identifica o surgimento de uma incipiente mas contundente literatura técnica tributária, contendo recomendações para a aplicação dos novos procedimentos contábeis sobre as operações tributadas pelo ICMS que, devido as suas características, fato gerador e base de incidência, não consegue, ainda, estabelecer uma neutralidade fiscal. A título exemplificativo, o colega de Tribunal de Impostos e Taxas (TIT-SP) Adolpho Bergamini trata de alguns destes impactos da nova contabilidade no ICMS e expõe a sua conclusão e o seu entendimento pelo impacto das normas contábeis no ICMS e pela inaplicabilidade da neutralidade tributária a este tributo afirmando que *“(...) por isso, não seria lícito aos fiscos estaduais argumentar que as modificações das legislações contábeis não influenciam os regimes de incidência do ICMS, já que a neutralidade fiscal das novas normas contábeis afeta tão somente o IRPJ, CSLL, PIS e Confins, não o ICMS (...)”*⁴⁰⁰.

De qualquer forma, em sua maioria as discussões da nova contabilidade em tributação indireta têm se atido normalmente às contribuições federais do PIS-COFINS

⁴⁰⁰ BERGAMINI, Adolpho. *ICMS – Coleção Curso de Tributos Indiretos Volume I*, 2ª Edição, São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013, p. 332.

somente, não tendo sido analisado seus efeitos em relação ao imposto estadual (ICMS), e nem em relação a outro tributo federal que é o IPI, já que a própria Receita Federal o relegou a segundo plano e não o elencou no rol da “neutralidade” tributária. Predomina inclusive por uma parte dos especialistas da área tributária a falsa ideia de que as normas tributárias internacionais não causariam nenhuma divergência ou impacto na tributação do ICMS, imaginando-se que o seu fato gerador principal (operações relativas à circulação de mercadorias) seria totalmente alheio aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidência contábil.

O nosso objetivo neste capítulo derradeiro (que antecede) a conclusão de nossa tese, é o de desmitificar esta ideia superficial e com isto dar uma contribuição teórica e prática para o debate destes pontos relevantes de modo a fomentar pontos de interesse tanto para os fiscos (as Secretarias de Fazenda Estaduais) bem como para os tributaristas e para as empresas contribuintes, de modo a se debater estas questões polêmicas e que envolvem riscos e insegurança jurídica seja por parte dos Fiscos Estaduais seja por parte das empresas contribuintes.

Uma questão de suma importância, a ser analisada conceitualmente e na prática, é se o ICMS estaria ou não garantido pelo chamado Princípio da “Neutralidade Tributária” ou se sua tributação sofreria alguns efeitos com os novos critérios contábeis, uma vez que a Lei 11.941/2.009 disciplinou a neutralidade apenas os tributos federais (principalmente Imposto de Renda – Lucro Real, e também estende estes efeitos à CSLL, PIS e COFINS) e que também o ICMS não teve seus efeitos tributários tratados ou anulados na Lei Federal 12.973/2014.

Ou seja, temos que nos indagar do porque o legislador simplesmente se esqueceu de tratar de um dos tributos de maior arrecadação na Federação brasileira ao tratar dos efeitos tributários da nova contabilidade. Como já ressaltamos, por uma visão simplista e apressada entender-se-ia que simplesmente o ICMS não seria afetado pelos novos padrões contábeis. A nossa tese, ao contrário, defende ao longo do desenvolvimento dela que há conceitos contábeis que também afetam a tributação do ICMS, e que aqui procuraremos demonstrar os possíveis impactos destas normas tributárias, atrelando sempre que possível a casos práticos, devidamente embasados na doutrina tributária e contábil.

Para exemplificar preliminarmente uma problemática a ser discutida no ICMS, podemos citar a introdução do novo procedimento contábil do “ajuste a valor presente” (que será tratado neste capítulo no tópico específico – subitem 6.2.3), em que as empresas comerciais que praticam de forma relevante vendas a prazo (vendas financiadas pela

própria empresa, por exemplo), quando o impacto econômico for relevante devem realizar o reconhecimento das receitas de vendas mercadorias a “valor presente”, e promover a segregação contábil dos “juros” em virtude do autofinanciamento (financiamento e parcelamento conferido pelo próprio estabelecimento comercial). Tal procedimento contábil traz de certa forma um risco fiscal⁴⁰¹ aos Estados (e uma brecha de planejamento tributário para as empresas) no que se refere à mensuração das receitas tributáveis pelo ICMS. Embora esteja de forma literal na Lei Kandir (alínea “a” do inciso II do § 1º do artigo 13 da Lei Complementar 87/1996) que os juros estejam incluídos na base de cálculo do ICMS, a publicação de Balanços e Demonstrações Contábeis com a informação da incidência do ICMS sobre os juros podem acirrar uma disputa entre os fiscos estaduais e as grandes empresas comerciais que têm esta prática comercial e contábil, ensejando questionamentos jurídicos que podem vir a ser objeto de lide entre empresas e fiscos estaduais.

Como veremos nos exemplos práticos deste capítulo, o ICMS apenas pontualmente faz referência a conceitos contábeis, mas quando o faz podem sim haver impactos tributários advindos do novo padrão contábil (IFRS), pois uma vez que estes critérios foram utilizados na RMIT do ICMS, irão espriar seus efeitos para a aplicação da norma tributária. De outro modo, há situações que envolvem o ICMS que não guardam conexão com conceitos contábeis e estas situações não serão impactadas pela mudança de padrão das normas contábeis. Os exemplos que são trazidos no capítulo seis (6) são os atualmente mais discutidos e procuramos fazer esta separação prática com este embasamento teórico: apontando em que situações há impacto das normas contábeis (IFRS) e onde não há este impacto.

Por fim, em alguns dos aspectos técnicos que serão analisados neste capítulo haverá o tratamento também de situações do ICMS que já eram afetadas pelas normas contábeis anteriormente vigentes e ainda o são pelas novas normas contábeis internacionais (IFRS materializadas nos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC), sendo que nosso enfoque principal são principalmente as situações em que o novo padrão contábil pode criar efeitos tributários novos.

⁴⁰¹ O termo risco fiscal depende do ponto de vista. Aqui é exemplificada uma situação em que o novo padrão contábil poderia em tese favorecer a tributação para as empresas, mas em outras situações que serão vistas, o novo padrão contábil poderá resultar em um aumento da tributação do ICMS. O certo é que há insegurança jurídica sobre este tema e sobre vários aspectos técnicos que serão tratados neste capítulo, especialmente pelo fato de que o legislador tributário não legislou sobre a “neutralidade tributária” no ICMS e nem sequer analisou os possíveis impactos que a convergência contábil internacional poderia trazer para este tributo.

6.1. O processo de convergência contábil internacional e sua relevância para a Administração Tributária Estadual.

Como já visto no capítulo segundo, a Lei nº 11.638/2007, no intuito de atualizar a legislação societária brasileira ao novo cenário econômico global, no que tange à produção de informações patrimoniais e financeiras das empresas, alterou significativamente o texto da Lei 6.404/76 (Lei das sociedades por Ações), sendo, portanto, o marco inicial do processo legal de convergência contábil no Brasil. A partir de então, as sociedades por ações, as sociedades de grande porte e as pequenas e médias empresas sediadas em nosso país, legalmente fundamentadas, passaram a elaborar e a apresentar seus demonstrativos contábeis segundo as normas internacionais de contabilidade (as IFRs).

Neste contexto atual das normas internacionais de contabilidade, o profissional contabilista é obrigado pelo CFC a preparar a escrituração contábil nos moldes determinados pelos pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC, referendados pelas normas específicas emitidas pelos órgãos reguladores de mercado (CVM, Banco Central, SUSEP, ANEEL, ANP, ANATEL, CRC etc.). Desta forma, os Auditores Fiscais (inclusive os estaduais), ao executarem auditorias contábeis, deverão se deparar com uma nova escrituração contábil fundamentada nos padrões internacionais, qualquer que seja o porte da empresa auditada.

Neste cenário pós-convergência contábil internacional, após importantes alterações na legislação societária e fiscal, mais especificamente por parte da Receita Federal do Brasil, que perseguiu a chamada “neutralidade fiscal”, houve relevantes alterações na relação entre o direito tributário e a contabilidade, de modo que se pode falar atualmente no Brasil em uma libertação das normas de “Contabilidade” do jugo das normas tributárias.

Semelhantemente ao fisco federal, os fiscos estaduais devem estar atentos à aplicação dos novos padrões contábeis sobre a determinação da base econômica de incidência do ICMS, devido à possibilidade de divergência entre os critérios trazidos pela contabilidade internacional e os existentes na legislação tributária estadual, aplicados com propósitos e finalidades distintas, porém para tratar o mesmo evento econômico que além de ser um fato contábil está sujeito à incidência de um tributo (no caso do ICMS).

Manoel de Almeida Henrique⁴⁰² atenta que um ponto nevrálgico é que pouco foi estudado sobre o impacto da convergência contábil sobre os tributos estaduais, sendo que a contabilização dos fatos que pelas novas normas contábeis é lastreada pela primazia da

⁴⁰² HENRIQUE, Manoel de Almeida. *Livros contábeis – a escrituração contábil no atual cenário tributário*. São Paulo, Ed. Trevisan, 2016, p. 9.

essência econômica da operação sobre a forma jurídica, em alguns casos pode não se harmonizar com as operações fiscais relacionadas ao ICMS. Enfatiza a urgente necessidade do fisco estadual em algum momento afastar os ricos e evitar a insegurança jurídica, e seguindo o exemplo da Receita Federal, estabelecer um campo de neutralidade fiscal de modo a preservar o tributo (ICMS) dos efeitos da convergência contábil.

Este olhar atento dos fiscos estaduais deve consistir, num primeiro aspecto, da verificação do risco fiscal advindo da convergência às normas contábeis internacionais (pontos de divergência ou de insegurança jurídica) inerente à não realização de créditos tributários (que podem ser constituídos mediante a lavratura de AIIMs) em função da divergência de critérios (contábil x fiscal) e, em um segundo aspecto, do estabelecimento de estratégias necessárias à harmonização (fisco x contribuinte) quanto ao tratamento das informações econômicas disponibilizadas pelas empresas para fins da correição técnica das auditorias contábeis com finalidade fiscal.

Neste capítulo analisaremos essencialmente estes efeitos tributários no ICMS advindos do novo padrão contábil internacional (IFRS) que passou a ser adotado no Brasil.

6.2 Análise dos Efeitos Tributários da Nova Contabilidade Brasileira (Padrão Internacional) no ICMS: principais situações práticas.

Alinhado a essas necessidades identificadas, este capítulo tem por propósito analisar os principais efeitos e desafios trazidos pelo processo de convergência contábil internacional, quando da aplicação, pelo contribuinte, de novos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de fatos contábeis inseridos no sistema contábil brasileiro pelas normas contábeis internacionais (as IFRS)⁴⁰³, e que em confronto com as normas existentes na legislação tributária no âmbito do ICMS⁴⁰⁴ podem impactar na determinação ou na formação da base econômica e jurídica de incidência deste imposto.

⁴⁰³ As Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB (International Accounting Standard Board), entidade do setor privado, independente, criada em 1973 para estudar, preparar e emitir normas de padrões internacionais de contabilidade, com sede em Londres, constituída por mais de 140 entidades profissionais de todo o mundo, incluindo o Brasil, representado pelo IBRACON e pelo CFC. Tais normas foram oficializadas e reproduzidas no cenário econômico brasileiro, por meio das Leis 11.637/2008, 11.941/2009 e 12.973/2014 e pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), mediante a emissão dos pronunciamentos contábeis próprios denominados CPCs, Interpretações e Orientações.

⁴⁰⁴ Especialmente a legislação paulista será utilizada de paradigma (RICMS/SP), mas a maioria destes dispositivos encontra embasamento geral nas Unidades Federadas por meio da Lei Kandir (Lei Complementar 87/1996), ou guarda identidade ou semelhança com outras legislações tributárias estaduais.

Nesse contexto, são apresentadas, em resumo, as principais situações que envolvem o risco fiscal⁴⁰⁵, ou seja, os reflexos da inserção em nosso sistema contábil brasileiro de novos critérios internacionais adotados pelos contribuintes relativos ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de fatos e elementos contábeis e que podem impactar na formação ou determinação da base econômica e jurídica de incidência do ICMS. Ou seja, serão analisadas regras contábeis que conflitam ou que interferem sobre a legislação tributária do ICMS, notadamente materializada no RICMS/SP e que podem, em tese, oferecer “risco” ou divergência interpretativa (a favor do fisco ou do contribuinte) capaz de impactar na base de arrecadação ou em algum aspecto da regra-matriz de incidência do ICMS.

Na verdade, discutiremos neste tópico a natureza técnica inerente a cada uma destas situações) e que podem trazer divergências e riscos interpretativos no que concerne ao ICMS em face de conflitos que existem entre a legislação tributária do ICMS e os critérios determinados pelas normas contábeis. Passamos a analisar as principais situações principais de divergência (ou do denominado “risco fiscal”) entre os critérios contábeis e os critérios fiscais do ICMS (e que também estão representadas no Apêndice da Tese):

6.2.1. O Valor Realizável Líquido (VRL) dos Estoques e a Base de Cálculo do ICMS em situações específicas.

Um tema contábil relevante trazido pelas normas contábeis internacionais é o da adoção do instrumento do VRL - Valor Realizável Líquido dos Estoques (item 1 do Apêndice). A redução do valor de custo dos estoques para o valor realizável líquido visa atender o princípio de que os ativos não devem ser escriturados por valores superiores aos que se espera realizar com a sua venda ou seu uso, sendo que as estimativas do valor realizável líquido são baseadas nas evidências mais confiáveis disponíveis no momento em que são feitas pela própria entidade e levam em consideração a finalidade para a qual o estoque é mantido.

De acordo com o item 6 do Pronunciamento Contábil nº 16 do CPC – Estoques:

⁴⁰⁵ Risco Fiscal aqui entendido como divergências e riscos interpretativos sobre algum dos aspectos inerentes ao fato gerador (ou regra matriz de incidência) do ICMS. Ou seja, as principais divergências entre os critérios contábeis e os critérios fiscais do ICMS que podem ensejar impactos tributários na arrecadação do ICMS. A palavra “risco” aqui está sendo utilizada no sentido de insegurança jurídica, embora em parte das situações apresentadas possa representar um impacto favorável ao contribuinte ou ao Fisco. Ou seja, o risco é aqui tratado como a possibilidade das normas tributárias alterarem o *status quo* de algum aspecto essencial do ICMS. Já em outras situações que serão vistas, o novo padrão contábil poderá resultar em um aumento da tributação do ICMS.

“6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

Estoques são ativos:

- (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
- (b) em processo de produção para venda; ou
- (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

(Alterada pela Revisão CPC 03)” G.N.

O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações⁴⁰⁶ nos ensina que de acordo com o CPC 16 – Estoques a regra é que a mensuração dos estoques deve adotar o valor do custo (histórico) ou o valor realizável líquido dos estoques, dos dois o menor, entendendo-se o VRL – valor realizável líquido como “o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzidos dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda”. Adicionalmente nos lembra que não se deve confundir o VRL com o valor justo, sendo que a principal diferença é que o VRL representa o valor específico (montante líquido) que aquela determinada entidade espera realizar no decurso normal de suas operações, enquanto o valor justo não está atrelado a quem seja a entidade, mas representaria o valor que poderia ser obtido pelos estoques quando trocados no mercado.

Ao analisarmos e compararmos os critérios da contabilidade com os critérios fiscais do ICMS, notamos que pode haver divergência entre o critério da norma contábil (possibilidade de redução do valor do estoque ao seu valor realizável líquido – conforme o item 9 do CPC 16⁴⁰⁷) e os critérios fiscais normalmente utilizados no ICMS, onde mesmo nas situações em que não há valor praticado para uma determinada operação, devem em geral ser adotados valores não inferiores aos custos (com por exemplo no caso das

⁴⁰⁶ IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto & SANTOS, Ariovaldo. *Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as Sociedades de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC*. São Paulo: Editora Atlas, 2010, p. 76

⁴⁰⁷ Estoques – CPC 16 (Mensuração de Estoque): “9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor”.

transferências interestaduais de mercadorias industrializadas, conforme artigo na Lei Complementar 87/1996⁴⁰⁸, ou por exemplo, no caso de remessa para industrialização em outro estabelecimento, conforme artigo 402 do RICMS/SP⁴⁰⁹). Ademais, até mesmo nas transferências de mercadorias (mesma Pessoa Jurídica) para outro estabelecimento dentro do próprio Estado, em geral, tem-se entendido em parte dos Estados, que se deve observar como base de cálculo do ICMS ao menos o custo da mercadoria em estoque (conforme, por exemplo, em São Paulo pela Resposta de Consulta 11510/2016⁴¹⁰).

⁴⁰⁸ Lei Complementar 87/1996: “Artigo 13 (...) § 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

(...)

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;”

⁴⁰⁹ “SEÇÃO II - DA REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO

SUBSEÇÃO I - DA SUSPENSÃO

Artigo 402 - O lançamento do imposto incidente na saída de mercadoria com destino a outro estabelecimento ou a trabalhador autônomo ou avulso que prestar serviço pessoal, num e noutro caso, para industrialização, observado o disposto nos artigos 409 e 410, fica suspenso, devendo ser efetivado no momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, por este for promovida a subsequente saída dos mesmos produtos (Lei 6.374/89, art. 8º, XVIII, e § 10, na redação da Lei 9.176/95, art. 1º, I e 59 e Convênio AE-15/74, com a alteração dos Convênios ICM-35/82 e ICMS-34/90).

§ 1º - Ressalvado o disposto no § 2º, a suspensão compreende:

1 - a saída que, antes do retorno dos produtos ao estabelecimento autor da encomenda, por ordem deste for promovida pelo estabelecimento industrializador com destino a outro, também industrializador;

2 - a saída promovida pelo estabelecimento industrializador em retorno ao do autor da encomenda.

§ 2º - Salvo disposição em contrário, na saída de mercadoria em retorno ao estabelecimento que a tiver remetido nas condições deste artigo, o estabelecimento que tiver procedido à industrialização calculará e recolherá o imposto sobre o valor acrescido.

§ 3º - Para efeito do parágrafo anterior, entende-se por valor acrescido o total cobrado pelo estabelecimento industrializador, nele incluídos o valor dos serviços prestados e o das mercadorias empregadas no processo industrial. (...)”

⁴¹⁰ “RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 11510/2016, de 02 de Agosto de 2016.

Ementa: ICMS – Base de Cálculo e CFOP – Transferência de mercadorias de estabelecimento filial fabricante para estabelecimento matriz, ambos situados neste Estado.

I. Em obediência ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, na comercialização efetuada pelo estabelecimento matriz, de mercadoria recebida em transferência de filial fabricante, deve ser utilizado o CFOP 5.102/6.102 (“venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”).

II. Na transferência dos produtos da filial para a matriz deve ser utilizado o CFOP 5.151.

III. A base de cálculo a ser considerada na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, quando ambos estiverem localizados no Estado de São Paulo, será o valor atribuído pelo remetente à operação, que não poderá ser inferior ao do custo da mercadoria.

Relato

I. A Consulente, cuja atividade principal, segundo a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, consiste na “Fabricação de outras máquinas e equipamentos de uso geral não especificados anteriormente, peças e acessórios (28.29-1/99)”, relata que, em breve, sua fábrica será definitivamente localizada na cidade de São Roque/SP, local este em que hoje funciona sua filial, que passará a efetuar toda a compra e o completo processo de fabricação, e em seguida, os produtos prontos e acabados serão transferidos para sua matriz, localizada na cidade de Diadema/SP, ora Consulente, local onde se efetuará a venda final dos produtos.

No caso específico de remessa para industrialização, por exemplo, em que a empresa encomendante e o industrializador estão ambos dentro do Estado (no caso São Paulo), há previsão legal para que a remessa dos insumos para industrialização e seu respectivo retorno esteja albergado pelo instituto da suspensão do ICMS. Todavia, há de se tributar o ICMS pelo valor agregado pelo estabelecimento industrializador, sendo que na operação de industrialização ocorrida dentro do Estado há a peculiaridade de haver o diferimento sobre os serviços empregados no processo de industrialização, sendo que a base de cálculo do ICMS, neste caso específico, deve retratar no mínimo o “valor das mercadorias empregadas” pelo estabelecimento industrializador. Neste caso específico relatado, nos termo da Resposta de Consulta 7577/2015⁴¹¹ o entendimento da Consultoria

2. Informa que pretende efetuar a transferência de produtos com fulcro no § 3º do artigo 38 do Regulamento do ICMS (RICMS/00), utilizando o CFOP 5151. Isso posto, indaga se está correto esse procedimento.

Interpretação

3. Inicialmente, saliente-se que o princípio da autonomia dos estabelecimentos está consagrado no artigo 15, §2º, do RICMS/00:

“Artigo 15, §2º - Para efeito de cumprimento de obrigação tributária, entende-se autônomo cada estabelecimento do mesmo titular, ainda que simples depósito”.

4. Nesse sentido, em obediência ao princípio supracitado, cumpre esclarecer que, na saída, do estabelecimento da matriz, de mercadoria recebida em transferência por filial fabricante, deve ser utilizado o CFOP 5.102/6.102 (“Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”), ainda que a mercadoria tenha sido fabricada pela sua filial.

5. Quanto ao procedimento pretendido pela Consulente, informamos que está correta a adoção do CFOP 5.151 “Transferência de produção do estabelecimento (classificam-se neste código os produtos industrializados ou produzidos pelo estabelecimento em transferência para outro estabelecimento da mesma empresa)” na transferência dos produtos da filial para a matriz, bem como o embasamento do §3º do artigo 38 do RICMS/00.

6. Ressalte-se que o artigo 37 do RICMS/00 determina, em seu inciso I, que, ressalvados os casos expressamente previstos, a base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria, será o valor da operação. Entretanto, o artigo 38 traz a previsão para os casos em que esse valor não seja conhecido:

“Artigo 38 - Na falta do valor a que se referem os incisos I e VII do artigo anterior, ressalvado o disposto no artigo 39, a base de cálculo do imposto é (Lei 6.374/89, art. 25, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XIV):

(...)

II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial, observado o disposto no § 1º;

(...)

§ 1º - Para a aplicação dos incisos II e III adotar-se-á sucessivamente:

1 - o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente;

2 - caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional.

(...)

§ 3º - Na saída para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, em substituição aos preços previstos nos incisos I a III, poderá o estabelecimento remetente atribuir à operação outro valor, desde que não inferior ao custo da mercadoria.”

7. Portanto, conforme inciso II do artigo supracitado, sendo a filial que efetuará as transferências de mercadorias estabelecimento industrial, adotará como base de cálculo, quando o valor da operação for desconhecido, o preço FOB à vista, porém, por tratar-se de transferência de mercadorias para estabelecimento localizado neste Estado, nos termos do § 3º do mesmo artigo, “poderá o estabelecimento remetente atribuir à operação outro valor, desde que não inferior ao custo da mercadoria”.

8. Isso posto, consideramos dirimida a dúvida apresentada pela Consulente.”

⁴¹¹ “Resposta de Consulta 7577/2015, de 24 de Junho de 2016

- Ementa: ICMS – Industrialização por conta de terceiro – Remessa (retorno) da mercadoria industrializada ao estabelecimento autor da encomenda – Valor das mercadorias empregadas no processo industrial – Valor base para tributação.

I. Para fins de industrialização por conta de terceiro, o valor das mercadorias empregadas no processo industrial do industrializador a ser tributado e destacado em Nota Fiscal, quando da remessa da mercadoria industrializada ao estabelecimento autor da encomenda, é, no mínimo, o valor de aquisição registrado no Livro Registro de Entrada e identificado na respectiva Nota Fiscal quando da entrada da mercadoria.

II. O valor de aquisição deve ser auferido, na respectiva saída da mercadoria industrializada, de acordo com os métodos regularmente aceitos na contabilidade para mensuração do custo de aquisição, mas em conformidade com o utilizado na contabilidade do contribuinte, respeitada, inclusive, a periodicidade por ele adotada.

III. Opcionalmente, para fins de cumprimento da legislação de industrialização por conta de terceiro, em substituição ao valor de aquisição, o estabelecimento industrializador pode se valer, como valor mínimo, do custo de aquisição das respectivas mercadorias registrado em sua contabilidade.

- Relato

1. A Consulente, por sua CNAE principal (13.40-5/01), estamperia e texturização em fios, tecidos, artefatos têxteis e peças do vestuário, ingressa com consulta questionando, em suma, a base de tributação por ICMS sobre as mercadorias empregadas pelo industrializador nas operações de industrialização por conta de terceiro, em vista dos artigos 402 e 404 do RICMS/2000, bem como na Portaria CAT 22/2007.

2. Com efeito, a Consulente informa que firma contratos, de curto, médio e de longo prazo, com terceiros contribuintes do ICMS em que são acertados os valores totais a serem cobrados pela industrialização, sendo que, em sua atividade econômica, recebe tecidos de contribuintes do ICMS para tingimento e, sobre esses, aplica mão-de-obra e materiais, devolvendo-os tingidos aos seus clientes, os quais prosseguem na industrialização do próprio tecido para transforma-los em outras mercadorias que, por sua vez, serão objeto de comercialização.

3. Sendo assim, e considerando o regime de industrialização por conta de terceiros, em especial o disposto nos artigos 402 e 404 do RICMS/2000, bem como na Portaria CAT 22/2007, a Consulente afirma que submete os valores cobrados pela industrialização ao ICMS, tributando em seu estabelecimento o valor referente aos materiais por ela adquiridos e empregados em seu processo industrial, e aplica o diferimento do lançamento do ICMS sobre a parcela correspondente aos serviços prestados.

4. Nesse contexto, a Consulente alega que o valor das mercadorias empregadas no processo industrial, estimado à época da celebração dos contratos de industrialização por conta de terceiro, influencia diretamente a formação do preço a ser cobrado, sendo que esse está sujeito à tributação do ICMS em seu estabelecimento. Dessa forma, ao formar sua proposta de preço, a Consulente busca fixar o valor a ser cobrado pela industrialização, bem como o da parcela correspondente às mercadorias empregadas por ela em seu processo industrial, sendo que para quantificar o valor dessas mercadorias considera seus custos estimados de aquisição, tomando como premissas os custos históricos de aquisição à época da contratação e outras variações desde que previsíveis a essa época.

5. Desse modo, a Consulente entende que a parcela do preço fixada a título de materiais consumidos e aplicados em sua atividade de industrialização, segundo estimativa de custos de aquisição desses materiais calculados à época da contratação – isso é, preços que cubram, no mínimo, os custos de aquisição previstos dos materiais, tendo como parâmetro para esse cálculo o histórico dos custos de aquisição à época da contratação e variações previsíveis quando da formação de preço – deve ser considerada para fins de tributação do valor das mercadorias empregadas pelo industrializador no regime de industrialização por conta de terceiros. Com efeito, entende que agindo dessa forma estaria de acordo com os artigos 402 e 404 do RICMS/2000, bem como com a Portaria CAT 22/2007.

6. Contudo, a própria Consulente expõe que após a estimação de custos, pode haver variação no custo de aquisição dos materiais empregados, de modo que pode haver eventual prejuízo ou lucro excepcional na saída dos materiais por ela empregados na industrialização por conta de terceiro, isso é, quando da remessa do produto industrializado ao autor da encomenda. Tais variações ocorrem, sobretudo, em contratos de médio e longo prazo, em que os valores correspondentes aos materiais aplicados ficam sujeitos a maiores oscilações, como por exemplo, em função de altas do dólar para insumos importados e de aumentos das tarifas de energia elétrica no mercado interno. Entretanto, afirma que não é praxe comercial que tais oscilações de custo de aquisição de insumos sejam causas para alteração de preços em contratos de industrialização já firmados.

7. Sendo assim, a Consulente entende que não havendo reajustamento do valor cobrado pela industrialização, não há causa legal para o reajustamento da parcela do valor cobrado a título de materiais

aplicados com base em posteriores medições do custo de aquisição das mercadorias empregadas em seu processo industrial. Dessa feita, o montante indicado nas notas de retorno de industrialização, emitidas na forma do artigo 404 do RICMS/2000, a título de “valor das mercadorias empregadas”, quando previamente estipulado pelas partes contratantes segundo parâmetros normais da atividade industrial, não deve sofrer variações para mais ou para menos em função das oscilações posteriores de custo de aquisição das mercadorias, ao contrário disso, o “valor das mercadorias empregadas” deve estar de acordo com o valor efetivamente cobrado, nos termos da remuneração estipulada entre as partes.

8. Diante disso, a Consulente alega que o entendimento no sentido de se tornar obrigatório o reajustamento dos valores dos materiais aplicados em função das oscilações de seus custos de aquisição, além de estarem em desconformidade com os contratos celebrados, exigiria o conhecimento exato do custo dos materiais aplicado a cada saída promovida, o que estaria em desacordo com as medições exigidas pela contabilidade de custos, feitas e ajustadas, na maioria dos casos, aos finais dos períodos de apuração, sobretudo para materiais indiretos, tais como a energia elétrica, resultando em dificuldades e mesmo inviabilidade técnica de alocação adequada de custos a cada uma das saídas efetuadas.

9. Antes dessas considerações, a Consulente questiona:

9.1. Se é possível para fins de tributação dos materiais empregados na industrialização que, seja utilizada a parcela de preço fixada em contratado a ser cobrada a título de materiais consumidos e aplicados na industrialização, segundo uma estimativa de custos de aquisição desses materiais, considerando, como parâmetro mínimo, os padrões históricos dos custos de aquisição e variações previsíveis à época da contratação; e

9.2. Se houver variação posterior dos custos de aquisição de materiais consumidos e aplicados na industrialização, seria lícito pela legislação tributária do ICMS eventual prejuízo ou mesmo lucro excepcional na saída dos materiais empregados na industrialização por conta de terceiro, já que, não havendo reajustamento de preços firmados em contratos, não existiria previsão legal para qualquer alteração do valor das mercadorias empregadas na remessa de retorno do produto industrializado ao estabelecimento autor da encomenda.

- Interpretação

10. Preliminarmente, do relato da Consulente se depreende que seus clientes, estabelecimentos autores das encomendas, localizam-se no Estado de São Paulo, haja vista seu questionamento se dar em razão do diferimento do lançamento do ICMS, previsto pela Portaria CAT 22/2007, o qual apenas é aplicável quando os estabelecimentos do industrializador e do autor da encomenda se situam em território paulista.

11. Feita essa consideração preliminar, de início salienta-se que, embora para fins privados as partes tenham total liberdade para fixar os termos contratuais que lhes convir, esses termos não se repercutem necessária e automaticamente na esfera tributária. Com efeito, importante alertar que os tributos, e em especial o ICMS, não incidem sobre o contrato em si, mas sim sobre o fato econômico a ele subjacente, sendo os contratos meras qualificações jurídicas, dadas pelas partes, a esse fato.

12. Nesse contexto, recorda-se que o ICMS incide sobre a operação de circulação de mercadoria e prestação de serviço, sendo que o legislador elegera como critério quantitativo, nas operações de saída de mercadoria, industrializada ou não, o valor da operação (artigo 37, I, do RICMS/2000). Contudo, nas operações de industrialização por conta de terceiro, em que os estabelecimentos do industrializador e do autor da encomenda se situam em território paulista, o legislador cindiu a base de cálculo em “valor dos serviços prestados” e “valor das mercadorias empregadas no processo industrial”, sendo que o primeiro está sujeito ao diferimento do lançamento do imposto, ao passo que o segundo deve ser regularmente tributado. Com isso a realidade contratual se distanciou da realidade econômica. Explica-se melhor: na alienação de mercadoria industrializada, o preço pactuado entre partes independentes é indício razoável do real valor da operação (alienação de mercadoria industrializada), ou seja, da efetiva mensuração do fato econômico subjacente ao contrato. Entretanto, essa relação deixa de existir na medida em que o legislador segrega a base econômica de um único negócio jurídico, qual seja, o de industrialização por conta de terceiro.

13. Nessa linha, ainda que os particulares possam determinar entre si a parcela de preço cobrada a título de “valor mercadorias empregadas” e a cobrada de “valor dos serviços prestados”, a natureza jurídica do negócio jurídico subjacente ao contrato não se permuta para uma alienação de mercadorias empregadas cumulada com prestação de serviço, mas sim, permanece como sendo de efetiva industrialização. Dessa feita, e na medida em que a base de cálculo nas referidas operações de industrialização foi cindida, não há critério contratual para se mensurar com a necessária independência o efetivo valor dos serviços e o efetivo valor das mercadorias empregadas, já que o negócio jurídico pactuado é de industrialização e é por este que de fato se cobra. Sendo assim, para a exegese da tributação do “valor das mercadorias empregadas” resta atentar-se para o próprio instituto da industrialização por conta de terceiro.

Tributária é no sentido de que o industrializador deve adotar como base de cálculo no mínimo o valor de aquisição (constante das Notas Fiscais de entrada), este auferido na respectiva saída da mercadoria industrializada, de acordo com os métodos regularmente aceitos na contabilidade para mensuração do custo de aquisição, mas em conformidade com o utilizado na contabilidade do contribuinte, respeitada, inclusive, a periodicidade por ele adotada. Opcionalmente, para fins de cumprimento da legislação de industrialização por conta de terceiro, em substituição ao valor de aquisição, o estabelecimento industrializador pode se valer, como valor mínimo, do custo de aquisição das respectivas mercadorias registrado em sua contabilidade.

14. Dessa feita, é razoável entender que o “valor das mercadorias empregadas”, a que a legislação se refere e sobre o qual haverá incidência de ICMS, é, a rigor, o valor de aquisição dessas mercadorias, já que no instituto da industrialização por conta de terceiro, criou-se uma ficção legal, aproximando-se o autor da encomenda da industrialização, como se este fosse o industrializador legal, para fins do ICMS, com o carregamento dos créditos para o seu estabelecimento, de modo tal que “tudo deve se passar como se a industrialização fosse feita pelo próprio autor da encomenda, como se ele adquirisse as mercadorias empregadas no processo de industrialização e se creditasse do respectivo imposto” (Decisão Normativa CAT 02/2003). Aliás, justamente por esse raciocínio, deve-se observar que não são quaisquer mercadorias que devem ser destacadas na Nota Fiscal e tributadas, do oposto, apenas aquelas que se integrem fisicamente ao produto (ou sejam consumidas instantaneamente no processo produtivo) devem ser destacadas em Nota Fiscal e tributadas, sendo eventuais outras integrantes apenas do custo da atividade de industrialização.

14.1 Nesse passo, cumpre ainda registrar que, para se identificar o valor de aquisição das mercadorias empregadas que integrem fisicamente ao produto, o contribuinte pode identificar tais valores nos livros fiscais (especialmente no livro registro de entradas) e, neste caso, também pode se valer dos métodos regularmente aceitos na contabilidade para mensuração do custo de aquisição (por exemplo: média ponderada), em conformidade com o método utilizado na contabilidade do contribuinte, respeitada inclusive a periodicidade por ele adotada (desde que, claro, observados os procedimentos contábeis adequados, inclusive, a uniformidade de procedimentos e a coerência dos registros).

15. Isso posto, salienta-se que valor de aquisição não se confunde com custo de aquisição. Com efeito, o valor de aquisição é aquele registrado no Livro Registro de Entrada e identificado na respectiva Nota Fiscal quando da entrada da mercadoria, ao passo que custo de aquisição é aquele registrado nos livros contábeis e de acordo com as normas contábeis.

16. Contudo, não seria razoável exigir do contribuinte a adaptação de todo seu sistema contábil para incluir tais informações em vista desse rigor técnico. Dessa feita, em vista da razoabilidade e da praticidade, opcionalmente o contribuinte pode se valer do custo de aquisição das mercadorias empregadas (integradas fisicamente ao produto/instantaneamente consumidas no processo produtivo) para fins de cumprimento da legislação de industrialização por conta de terceiro. Ademais, em face da manutenção do sigilo comercial, se aceita que o valor das mercadorias empregadas seja, no mínimo, seu valor de aquisição ou seu custo de aquisição.

17. Portanto, ante todo o exposto, conclui-se que, para fins de industrialização por conta de terceiro, o valor das mercadorias empregadas no processo industrial do industrializador, a ser tributado e destacado em Nota Fiscal, quando da remessa da mercadoria industrializada ao estabelecimento autor da encomenda, é, no mínimo, o valor de aquisição registrado no Livro Registro de Entrada e identificado na respectiva Nota Fiscal quando da entrada da mercadoria. Tal valor de aquisição deve ser auferido, na respectiva saída da mercadoria industrializada, de acordo com os métodos regularmente aceitos na contabilidade para mensuração do custo de aquisição, mas em conformidade com o utilizado na contabilidade do contribuinte, respeitada inclusive a periodicidade por ele adotada. Opcionalmente, desde que adote este procedimento de forma coerente e homogênea, para fins de cumprimento da legislação de industrialização por conta de terceiro, em substituição ao valor de aquisição, o industrializador pode se valer, como valor mínimo, do custo de aquisição das respectivas mercadorias registrado em sua contabilidade.”

Dessa forma, considerando os exemplos acima citados (notadamente o das transferências de mercadorias industriais, e o caso da remessa para industrialização acima narrado) tendo em vista a possibilidade que a norma contábil traz de se alterar o valor do custo histórico do estoque e substituí-lo por um “*valor realizável líquido destes estoques*” que seja menor do que o valor contabilizado historicamente pelo custo contábil, poderá haver a discussão da possibilidade deste novo custo contábil (VRL) ser utilizado para fins de determinação da base de cálculo do ICMS em situações específicas.

Notadamente haveria a possibilidade ou o risco fiscal (para os Fiscos Estaduais) de serem adotados estes valores dos Estoques reduzidos ao valor realizável líquido em operações de transferências (notadamente as interestaduais) ou em outras operações que não sejam de compra e venda – por ex.: remessa para industrialização e outras (sem valor efetivo de mercado) – tais como: transferência, consignação, bonificação em mercadoria e etc., de modo que a base de cálculo do imposto resultará em um imposto menor (estarão “subavaliadas”, se fosse comparado com o custo histórico daqueles itens de estoque).

Portanto surgirão diversos exemplo de situações de fato possível, em que poderá haver a dúvida quanto à determinação da base de cálculo aplicável ao ICMS: em uma remessa para industrialização, por exemplo, por não haver um preço de mercado para aquele produto semi-elaborado, haverá a dúvida sobre a possibilidade do contribuinte adotar como base de cálculo do ICMS o valor do estoque após a redução pelo VRL - Valor Realizável Líquido (diminuição da base de cálculo), ou se haverá a necessidade do contribuinte adotar o valor registrado na contabilidade do custo histórico daquele item do estoque.

Em nossa opinião, cada situação específica deverá ser avaliada com base na legislação tributária daquela situação. Todavia, toda vez que a legislação tributária do ICMS delegar a atribuição da base de cálculo ao conceito genérico de custo (que é atribuível pela contabilidade), se não houver uma criação específica e uma delimitação daquele conceito para fins específicos tributários, deverá ser utilizado o critério adotado pela contabilidade. Assim, por exemplo, nas situações de transferência interestaduais de mercadorias industriais, em nosso entender ao legislador complementar na Lei Kandir relacionar a base de cálculo ao conceito de “custo da mercadoria produzida”, deverá aceitar este conceito da forma como está normatizado pelas regras contábeis, e havendo a obrigação jurídica da entidade adotar o custo histórico ou o valor realizável líquido, no caso de ser adotado este último, ainda que este seja menor que o custo histórico, tal método contábil poderá refletir na base de cálculo do ICMS.

Este nosso entendimento é coerente com a parte teórica da presente tese no último capítulo (capítulo cinco), em que pelo nosso entendimento quando o legislador tributário utiliza conceitos contábeis, pela autonomia que o direito tributário desfruta o legislador pode alterar este conceito e criar um conceito próprio para fins tributários. Todavia, se não o fizer, ao incorporar um conceito privado que é o caso dos institutos regradados pelas normas contábeis, deve aceitar este conceito conforme normatizado pelas normas jurídicas societárias e contábeis. Desse modo, vislumbro sim, em hipóteses específicas, a influência do instituto do VRL- valor realizável líquido na formação da base de cálculo do ICMS, nas hipóteses em que o custo contábil puder servir de parâmetro para a mensuração do aspecto quantitativo do tributo.

6.2.2. Mensuração dos estoques e a base de cálculo do ICMS nas transferências (e recebimentos) de mercadoria para (de) outra unidade da federação.

Um dos temas mais relevantes do impacto das normas contábeis é sem dúvida o caso da base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadoria de um Estado para outro Estado diverso (itens 2 a 4 do Apêndice). Claramente, há divergência entre os critérios contábeis adotados pelas IFRs e os critérios fiscais normalmente aplicados na determinação da base de cálculo do ICMS desta espécie de operação.

Ao analisarmos e compararmos os critérios da contabilidade com os critérios fiscais do ICMS, notamos que há divergência entre os critérios, uma vez que os critérios contábeis se focam nos seguintes aspectos:

a) há a possibilidade de redução do valor do estoque ao seu valor realizável líquido - Custo Histórico ou VRL, dos dois o menor na Contabilidade (tema já analisado no subitem anterior – Item 9 do Pronunciamento CPC nº 16⁴¹²);

b) adoção do critério de valoração do estoque contábil por PEPS ou preço médio – Item 25 do Pronunciamento CPC nº 16⁴¹³;

⁴¹² Pronunciamento CPC nº 16 (Mensuração de Estoque: Custo Histórico ou VRL, dos dois o menor):
“9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.”.

⁴¹³ Pronunciamento CPC nº 16 (Critério de Valoração do Estoque – PEPS ou Custo Médio):
“25. O custo dos estoques, que não sejam os tratados nos itens 23 e 24, deve ser atribuído pelo uso do critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. A entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham natureza e uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, podem justificar-se diferentes critérios de valoração.”

c) mensuração de estoque: na contabilidade deve incluir todos os custos de aquisição, de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais – Item 10 do Pronunciamento CPC nº 16⁴¹⁴.

Por sua vez, no ICMS os critérios fiscais normalmente utilizados tratam estes mesmos aspectos de forma distinta, da seguinte forma:

a) se apregoa a adoção do custo histórico (ainda que não de maneira expressa) na base de cálculo do ICMS nas transferências (como se infere do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar 87/1996, em que se adota o valor de entrada mais recente para fins de empresas comerciais e o custo da mercadoria produzida para fins de empresas industriais)⁴¹⁵;

b) se apregoa a adoção do critério de UEPS como base de cálculo do ICMS pela própria lei complementar⁴¹⁶, em que se adota o valor de entrada mais recente para fins de empresas comerciais;

c) aceitar-se-ia numa interpretação meramente literal da Lei Kandir⁴¹⁷ como “custo da mercadoria produzida” apenas: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra, e acondicionamento.

Adolpho Bergamini⁴¹⁸ ao tratar da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais acaba por concordar com o entendimento fazendário de que tratando-se de empresa comercial a regra de base de cálculo é atribuir o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria pelo custo de aquisição, e que por sua vez, para empresas industriais a base de cálculo seria o custo da mercadoria produzida. O entendimento esposado não se trata apenas de um entendimento de boa parte dos fiscos estaduais, mas também toma por base o entendimento do STJ no REsp nº 1109298/RS⁴¹⁹.

⁴¹⁴ Pronunciamento CPC nº 16 (Mensuração de Estoque):

“10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.”

⁴¹⁵ Lei Complementar 87/1996: “Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

(...)” G.N.

⁴¹⁶ Vide: inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar 87/1996.

⁴¹⁷ Vide: inciso II do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar 87/1996.

⁴¹⁸ BERGAMINI, Adolpho. *ICMS – Coleção Curso de Tributos Indiretos Volume I*, 2ª Edição, São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013, p. 348-353.

⁴¹⁹ Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma -REsp 1109298 / RS – Data: 26/04/2011

Adicionalmente, lembramos que o legislador tributário muitas vezes utiliza termos muito técnicos, como foi o caso da elaboração do inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar 87/1996, em que nas transferências de mercadorias realizadas por empresas comerciais a base de cálculo foi definida na Lei Kandir como sendo “o valor

“Ementa PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96. 1. Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pela recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição com destino ao Estado gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º, da LC 87/96. 2. Em resumo, a recorrente fabrica mercadorias em São Paulo-SP e as transfere às filiais espalhadas pelo Brasil. Em virtude do grande volume, utiliza, algumas vezes, o Centro de Distribuição localizado em São Bernardo do Campo-SP, antes de proceder à remessa. 3. Constatou o aresto que, na saída das mercadorias do Centro de Distribuição paulista, a recorrente registrava como valor das mercadorias um preço superior ao custo de produção, próximo ou maior do que o valor final do produto (nas alienações ocorridas entre a Filial gaúcha e o comércio varejista ou atacadista daquele Estado). 4. A sociedade empresária recolheu aos cofres paulistas ICMS calculado com base no valor majorado, gerando crédito na entrada dos bens na Filial do RS, onde a alienação das mercadorias a terceiros acarretou débito de ICMS, que acabou compensado com os créditos anteriores pagos ao Estado de São Paulo. Em consequência, concluiu o acórdão recorrido: “... o Estado de origem acaba ficando com todo o imposto, e o Estado de destino apenas com o dever de admitir e compensar os créditos do contribuinte” (fl. 1.172v). 5. A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular - artigo 13, § 4º, da LC 87/96. 6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente). 7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier. 8. A apuração do valor da base de cálculo pode ser feita por arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN quando for certa a ocorrência do fato impositivo e a declaração do contribuinte não mereça fé, em relação ao valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados. Nesse caso, a Fazenda Pública fica autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa, exatamente o que ocorreu no caso, em que foi utilizado o próprio Livro de Inventário do Centro de Distribuição. 9. Em termos de arbitramento, o que não se permite na seara do recurso especial é apurar a adequação do valor fixado, por esbarrar no óbice previsto na Súmula 7/STJ. Precedentes. 10. Em outro capítulo, a recorrente postula o afastamento da Taxa Selic, sob o argumento de que sua utilização nos débitos tributários é indevida. Todavia, o acórdão apenas mencionou que não haveria prova de sua utilização nos cálculos. Incidem, no ponto, as Súmulas 282/STF e 211/STJ, já que não houve prequestionamento da tese levantada no especial. 11. Quanto à multa aplicada, a recorrente pediu a aplicação do artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69 e do artigo 112 do CTN. Além disso, argumentou que a penalidade deveria ser objeto de revisão, pois estaria extremamente abusiva (60 % sobre o valor principal devido). 12. A Corte de origem afirmou que o dispositivo invocado pela recorrente não estaria mais em vigor, fundamento que não foi combatido, atraindo a aplicação da Súmula 283/STF. A análise da razoabilidade da multa implicaria a interpretação da norma constitucional prevista no artigo 150, IV, da CF, o que não se permite na via especial. 13. O recurso interposto com fundamento na alínea “b” do permissivo constitucional não pode ser conhecido, pois a recorrente não esclarece de que modo o aresto teria julgado válido ato de governo local contestado em razão de lei federal. 14. Alegações genéricas quanto às prefaciais de afronta ao artigo 535 do Código de Processo Civil não bastam à abertura da via especial pela alínea “a” do permissivo constitucional, a teor da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal. 15. Em relação ao período de 01/01/1997 a 04/12/1997, houve o lançamento por homologação. Tendo havido pagamento antecipado, ainda que reduzido, rege-se a decadência pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, que fixa o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para a homologação do pagamento realizado pelo contribuinte. Em razão disso, nesse ponto, prospera a irrisignação da decadência parcial da obrigação tributária inserida no auto de lançamento nº 0008699640. 16. Recurso especial conhecido em parte e provido também em parte.” G.N.

correspondente à entrada mais recente da mercadoria". Muitos intérpretes desta norma já vislumbraram duas referências ligeiramente distintas quanto à determinação da base de cálculo: i) por uma visão contábil o termo "*valor da entrada mais recente*", ainda que usado de forma coloquial, poderia corresponder ao custo da mercadoria apurado pelo método contábil UEPS (último que entra, primeiro que sai); ii) por uma visão estritamente fiscal (do ICMS), corresponderia ao valor total da Nota Fiscal de aquisição desta mercadoria (registrado no Livro Registro de Entradas do ICMS), e que corresponda a aquisição mais recente desta mercadoria que será transferida. Nos filiamos à primeira interpretação, todavia, a posição atual do fisco paulista está calcada na segunda interpretação.

Neste sentido, no caso específico a confusão terminológica do legislador complementar acabou por confundir o próprio fisco estadual, onde, por exemplo, no Estado de São Paulo chegou a haver oscilação de posicionamento para este caso entre estes dois métodos de aferição da base de cálculo do ICMS, conforme registrado na Resposta de Consulta 2585/2016⁴²⁰, que foi objeto de modificação de resposta (originalmente foi

⁴²⁰ «**RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 2585M1/2016, de 26 de Fevereiro de 2016.**

Ementa: ICMS – Empresa paulista – Transferência de mercadorias de filial em São Paulo para matriz no Estado do Paraná – Base de cálculo – Valor da aquisição.

I. A base de cálculo a ser considerada, na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, será o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Relato

1. A Consulente, cuja CNAE corresponde a "Fabricação de fios, cabos e condutores elétricos isolados", informa ter matriz no Estado do Paraná e que parte dos produtos adquiridos no mercado interno e importados pela filial paulista é encaminhada, em transferência, para a matriz paranaense. Do mesmo modo, procede em sentido contrário, afirmando que "parte dos produtos adquiridos no mercado interno e importados pela matriz paranaense são por ela encaminhados, em transferência, para a Consulente."

2. Questiona o valor da base de cálculo do ICMS nessas operações, citando o disposto no artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/1996, artigo 39, I, do RICMS/SP e o artigo 289, § 3º, do Regulamento do Imposto de Renda, concluindo que os impostos recuperáveis não integram a base de cálculo do ICMS devido na operação interestadual de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular.

3. Por fim, pergunta:

3.1 Se o valor da entrada mais recente da mercadoria previsto no artigo 39, I, do RICMS/SP é composto pelo "custo da mercadoria, acrescido dos gastos com transporte e seguro e, quando for o caso, dos gastos relativos ao desembarço aduaneiro, sem os impostos recuperáveis incidentes na operação de entrada mais recente".

3.2 Se deverá integrar, na base de cálculo do ICMS, o montante do próprio imposto incidente na saída, quando da sua apuração.

Interpretação

4. Preliminarmente, com relação às operações com mercadorias importadas e transferidas de estabelecimento paranaense para estabelecimento paulista, pertencentes ao mesmo titular, informamos que a presente resposta partirá da premissa de que ocorrerá a entrada física dessas mercadorias no estabelecimento localizado no Paraná e, posteriormente, tais mercadorias serão transferidas para o estabelecimento paulista. Isso porque, na hipótese de mercadoria importada do exterior, o local da

operação, para efeito de cobrança do ICMS, é o do estabelecimento onde ocorre a sua entrada física (artigo 11, inciso I, alínea “d”, da Lei Complementar nº 87/96, em conformidade com a alínea “a” do inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal). Caso a entrada física da mercadoria importada ocorra no estabelecimento paulista, o ICMS referente à operação de importação será devido a São Paulo, não havendo que se falar em operação de transferência de mercadorias.

5. Na transferência de mercadorias da filial estabelecida no Estado de São Paulo para sua matriz, no Estado do Paraná, deve ser seguido o disposto no artigo 39 do RICMS/2000 (c/c artigo 13, § 4º da Lei Complementar 87/1996), que trata, especificamente, das saídas interestaduais para estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular:

“Artigo 39 - Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é (Lei 6.374/89, art. 26, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XV, e Convênio ICMS-3/95):

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
(...)”

6. Portanto, nas transferências que destinem mercadorias à matriz estabelecida no Estado do Paraná, o valor da operação (base de cálculo para o ICMS) deverá ser o valor de aquisição correspondente à entrada mais recente da mesma mercadoria na filial deste Estado, que promoverá a transferência, ou seja, o valor constante no documento fiscal que acobertou a operação de aquisição mais recente da mercadoria a ser transferida. Ressalta-se que, no caso de mercadoria importada do exterior que se enquadrar no disposto na Resolução do Senado Federal nº 13/2013, devem ser observadas também as regras da Portaria CAT 64/2013.

7. Em que pese o entendimento deste Estado de São Paulo, na operação inversa, quando as mercadorias adquiridas no mercado interno ou importadas com entrada física no estabelecimento paranaense são transferidas da matriz no Paraná para a filial em São Paulo, a sujeição ativa é atribuída ao Estado do Paraná. Assim, a Consulente deverá se reportar à legislação desse Estado e ao respectivo Fisco dirigir eventuais dúvidas sobre essas operações.

RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 2585/2014, de 13 de Fevereiro de 2014.

CONSULTA MODIFICADA – PERDEU OS EFEITOS COM A MODIFICAÇÃO

Ementa: ICMS – TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECEMENTOS DO MESMO TITULAR - COMPOSIÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

I – Na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o valor da entrada mais recente de mercadoria (art. 39, I, do RICMS/2000) é formado pelo custo da mercadoria, que deverá compreender também os valores de transporte, seguros, desembaraço aduaneiro (se for o caso) e excluir os impostos recuperáveis, pela escrita fiscal.

II - O ICMS deverá integrar a sua própria base de cálculo nas operações de transferência de componentes entre estabelecimentos do mesmo titular (Art.49 do RICMS/2000).

Relato

1. A Consulente, cuja CNAE corresponde a “Fabricação de fios, cabos e condutores elétricos isolados”, informa ter matriz no Estado do Paraná e que parte dos produtos adquiridos no mercado interno e importados pela filial paulista é encaminhada, em transferência, para a matriz paranaense. Do mesmo modo procede em sentido contrário, afirmando que “parte dos produtos adquiridos no mercado interno e importados pela matriz paranaense são por ela encaminhados, em transferência, para a Consulente.”

1.1 Questiona o valor da base de cálculo do ICMS nessas operações, citando o disposto no artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/1996, artigo 39, I, do RICMS/SP e o artigo 289, § 3º, do Regulamento do Imposto de Renda e concluindo que os impostos recuperáveis não integram a base de cálculo do ICMS devido na operação interestadual de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular.

1.2 Por fim, pergunta:

Se o valor da entrada mais recente da mercadoria previsto no artigo 39, I, do RICMS/SP é composto pelo “custo da mercadoria, acrescido dos gastos com transporte e seguro e, quando for o caso, dos gastos relativos ao desembaraço aduaneiro, sem os impostos recuperáveis incidentes na operação de entrada mais recente.”

Se deverá integrar, na base de cálculo do ICMS, o montante do próprio imposto incidente na saída, quando da sua apuração?

Interpretação

2. O art. 39 do RICMS/2000 - Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:

entendido que na transferência interestadual de mercadorias em estabelecimento comercial, a base de cálculo seria o custo UEPS determinado pelas regras contábeis, e posteriormente passou a ser entendida que seria simplesmente o preço da última operação constante em Nota Fiscal de aquisição com o mesmo produto).

Considerando os diferentes enfoques entre as normas contábeis e fiscais (ICMS), dessa forma surgem diversas zonas de riscos aos fiscos estaduais e grande incerteza jurídica aos contribuintes, especialmente no que concerne:

a) a determinação dos valores das transferências tanto nas entradas de outras Unidades Federativas como nas saídas interestaduais para outras Unidades Federativas. A adoção ora do Valor Realizável Líquido - VRL, ora do Custo Histórico, pode vir ensejar a manipulação nas transferências interestaduais de créditos do ICMS (provocando a transferência de saldos credores entre estabelecimentos localizados em Estados distintos, como até mesmo o deslocamento de créditos oriundos da Guerra Fiscal);

b) especialmente em um cenário inflacionário, o risco da adoção do método contábil UEPS como base de cálculo do ICMS provocar a superavaliação da base de transferência (maior destaque de ICMS) se comparado com os valores contábeis destes estoques. Adicionalmente existe a possibilidade do contribuinte se aproveitar desta regra fiscal para trazer mercadorias em transferências de Estados com benefícios fiscais por

1 - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

3. De acordo com as normas contábeis, o valor do custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, compreendendo o preço de compra, impostos e tributos (quando houver), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição dos produtos.

4. É o que dispõe o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, em seu Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) – Estoques, que em seu item 11 esclarece o que compreende o custo de aquisição: “O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Nova Redação dada pela Revisão CPC n.º 1, de 8/01/2010)”

5. Nesses termos, claro está que o custo de aquisição deve considerar o preço de compra junto ao fornecedor, o que inclui o frete na aquisição e demais valores pagos ao fornecedor, incluindo os impostos, bem como, se for o caso, o valor das embalagens adquiridas para eventual fracionamento das mercadorias.

6. Ressalta-se que, no caso de mercadoria importada do exterior que se enquadrar no disposto na Resolução do Senado Federal n.º 13/2013, devem ser observadas também as regras da Portaria CAT 64/2013.

7. Em relação ao questionamento registrado no subitem 1.1.2, ressaltamos que a regra prevista no artigo 49 do RICMS/2000 (conforme artigo 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar Federal n.º 87/1996), que define que o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, é de caráter cogente, alcançando todas as operações e prestações sujeitas à tributação pelo ICMS, dentre as quais se incluem as operações de transferência.

8. Portanto, o entendimento correto é que a base de cálculo na transferência interestadual é formada pelo valor da entrada, acrescido dos custos atribuíveis à aquisição dos produtos, excluindo-se os impostos recuperáveis, inclusive o ICMS creditado quando da entrada da mercadoria, e acrescentando-se o ICMS a ser debitado na operação de transferência para outro estabelecimento.”

valores “superavaliados”, abrindo brechas para simulações, abusos de formas e manipulações da base de cálculo do imposto;

c) a falta de segurança jurídica para os Fiscos estaduais (tanto do Estado da origem da remessa, quanto do Estado do destino da mercadoria) e para as empresas contribuintes industriais de quais itens que efetivamente compõe o “custo da mercadoria produzida” para fins fiscais de transferência, abrindo possibilidade de manipulação desta base de cálculo do ICMS.

Esta preocupação não é utópica e permeia exemplos de diversas situações de fato possíveis de serem encontradas, por exemplo:

- i) em uma transferência interestadual para outro Estado o contribuinte adotar como base de cálculo o valor do estoque após a redução pelo Valor Realizável Líquido (diminuição da base de cálculo). Neste caso específico, o Fisco tenderá a defender o critério do custo histórico, porque o valor realizável líquido é um valor assaz subjetivo e, que, portanto, não pode ser objetivamente apurado em uma auditoria tributária;
- ii) de modo diverso em uma transferência interestadual de outro Estado para São Paulo (por exemplo) o contribuinte adotar como base de cálculo o método contábil UEPS que está embasado em dispositivo expresso da Lei Kandir (possível problema de ‘superavaliação’ de créditos, se existir benefício fiscal na Unidade Federativa de origem);
- iii) nas transferências interestaduais de mercadorias industrializadas para outras Unidades Federativas haver a manipulação dos valores que integram os “custos das mercadorias produzidas” (problema já detectado na prática em AIIMs da SEFAZ-SP, onde será comentado um caso de transferências interestaduais de empresa do segmento automotivo com discussão fiscal sobre quais itens integram o custo da mercadoria produzida).

Um aspecto polêmico é o conceito de “custo de produção” para a formação da base de cálculo na transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular que envolvam mercadorias de estabelecimento industrial (inciso II do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar 87/1996). Ocorre que o conceito de “custo de produção” é embasado em normas contábeis, e são tratados expressamente nos itens 8 e 11 das Normas e

Procedimentos de Contabilidade NPC 02⁴²¹ -IBRACON (agora já revogado⁴²²), bem como nos itens 10 e 12 do Pronunciamento CPC nº 16⁴²³.

A doutrina contábil, a exemplo do Professor Eliseu Martins⁴²⁴, em geral define como custos de produção os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados a venda – os gastos realizados na produção antes do bem estar pronto para a venda; sendo que não se inclui nestes custos os fatores de produção utilizados em outras finalidades que não a fabricação dos bens (ou serviços) destinados à venda; bem como os gastos depois que o bem industrializado já está pronto para a venda, como em geral, as despesas de vendas, financeiras, de administração.

Adolpho Bergamini⁴²⁵ se posiciona que para fins de base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais deve se utilizar o conceito de “custo de produção” das normas contábeis vigentes, entendendo justamente que com base na NPC 2 – IBRACON e no Pronunciamento CPC nº 16 o conceito de “custo de produção” abarca os incorridos e

⁴²¹ NPC - NORMAS E PROCEDIMENTOS DE CONTABILIDADE - NPC 2 - Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON nº 2 de 30/04/1999:

“8 - Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma.

(...)

11 - O conceito de custo, conforme aplicado a estoques produzidos na entidade, é entendido como sendo o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e outros gastos fabris (mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc.), excluídos aqueles atribuíveis à ocorrência de fatores não previsíveis, tais como efeitos de ociosidade e de perdas anormais de produção. Gastos gerais e administrativos, quando não claramente relacionados com a produção, não são incorporados ao custo dos estoques.”

⁴²² Com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) o Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil deixou de emitir pronunciamentos contábeis, passando a participar como membro do CPC, que tem como responsabilidade a emissão de pronunciamentos contábeis de acordo com as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS). O Ibracon é o órgão responsável pela tradução oficial das IFRS no Brasil.

⁴²³ Pronunciamento CPC nº 16 (Conceitos de Custos):

“Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

(...)

Custos de transformação

12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão-de-obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta.”

⁴²⁴ MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1996, p. 44-46.

⁴²⁵ BERGAMINI, Adolpho. *ICMS – Coleção Curso de Tributos Indiretos Volume I*, 2ª Edição, São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013, p. 355.

necessários na produção de determinado bem até a etapa em que ele estiver em condições de ser comercializado, bem como para aqueles bens que estejam em estoque e foram produzidos pela própria empresa, abarcaria a soma dos gastos com matéria-prima, mão de obra direta e outros gastos fabris (como mão de obra, energia, depreciação, etc.), excluídos aqueles cuja ocorrência seja imprevisível.

A principal questão não apenas teórica, mas prática, em relação à base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de uma pessoa jurídica que produziu (industrializou) uma determinada mercadoria é se o conceito de “custo de produção” mencionado no artigo 13, parágrafo 4º, inciso II, da Lei Complementar 87/1996 deve ser taxativo ou não (se no caso, seria meramente exemplificativo).

Há o posicionamento oficial de alguns Fiscos estaduais, a exemplo de São Paulo (Decisão Normativa CAT 05/2005⁴²⁶), que em posicionamento oficial interpretaram que o

⁴²⁶ “**Decisão Normativa CAT-5, de 15-06-2005 (DOE 16-06-2005)**”

Ementa: ICMS - Base de Cálculo - Transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte entre estabelecimentos de sua titularidade - Inteligência da expressão "custo da mercadoria produzida", empregada no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto no artigo 522 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, decide:

1. Fica aprovada a resposta dada pela Consultoria Tributária, em 21 de março de 2003, à Consulta nº 90/2001, cujo texto é reproduzido em anexo a esta decisão.

2. Conseqüentemente, com fundamento no inciso II do artigo 521 do Regulamento do ICMS, ficam reformadas todas as demais respostas dadas pela Consultoria Tributária que, versando sobre a mesma matéria, concluíram de modo diverso.

3. Esta decisão produzirá efeitos a partir de sua publicação.

"1. A Consulente informa distribuir os produtos que fabrica em Manaus (aparelhos e lâminas de barbear, produtos higiênicos e de toucador, medicamentos, pilhas, baterias e outros), para todo o país, principalmente por meio de seu estabelecimento localizado no Rio de Janeiro, acrescentando que, por razões estratégicas, pretende atribuir essa função a seu estabelecimento paulista, destacando que os produtos passariam a ser transferidos para ele por seu estabelecimento manauara.

2. Em seguida, reporta-se ao artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, com o propósito de indagar sobre a correta determinação da base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, "para efeitos do crédito do imposto estadual do estabelecimento paulista", expondo seu entendimento de que o dispositivo deveria ser interpretado amplamente, para "atingir os efeitos econômicos reais pretendidos (...), e não apenas enumerar taxativamente custos que não traduzem uma situação real relativa à produção industrial", e, por conseqüência, a base de cálculo das referidas operações deveria incluir todos os custos da produção industrial, e não apenas os custos de produção literalmente mencionados no dispositivo. A Consulente também anexou à consulta planilhas com a indicação da estrutura dos custos de fabricação de seus produtos, a fim de ressaltar a existência de componentes do custo não mencionados no dispositivo.

3. Para amparar seu entendimento, a Consulente ainda se reporta a dispositivos da legislação federal (artigo 290 do Decreto Federal nº 3.000/99, que instituiu o Regulamento do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, e artigo 13, § 4º, da Instrução Normativa nº 38/97) que abordam o custo de produção industrial de forma bem mais abrangente que o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

4. Para responder ao que foi indagado, consideramos que, embora o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 associe o custo da mercadoria produzida - objetivamente identificado no dispositivo como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo próprio contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade - ao somatório dos itens "matéria-prima", "material secundário", "mão-de-obra" e "acondicionamento", quis, inequivocamente, o legislador complementar referir-se ao custo da produção industrial, devendo tal associação ser interpretada como a mera indicação dos itens que normalmente integram esse custo, e não como a sua relação taxativa.

custo da mercadoria produzida (da produção industrial) para fins de base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais deve ser apurado pelo contribuinte industrial em conformidade com os princípios e metodologia da contabilidade de custos, ou seja, não sendo, portanto, o rol do artigo 13, parágrafo 4º, inciso II, da Lei Complementar 87/1996 taxativo, e sim, exemplificativo. Todavia, há o entendimento em outros Estados, como, por exemplo, do Fisco da Bahia, em que se é noticiado a existência de autos de infração (como descreveremos abaixo no exemplo concreto do subitem 6.2.2.3), em que o entendimento é

5. Entendemos que, a despeito da existência de metodologia para a apuração do custo de produção industrial, desenvolvida no âmbito da Contabilidade de Custos, segundo terminologia e princípios contábeis próprios, não nos parece possível cogitar de fórmula exata do custo de produção industrial, válida para identificar universalmente os componentes do custo da produção de todo e qualquer produto. A cada organização cabe desenvolver sistema de custos que melhor reflita as peculiaridades do processo de produção de cada um de seus produtos, individualmente considerados, cabendo ao fisco verificar o atendimento aos princípios e metodologia da Contabilidade de Custos na elaboração de tal sistema.

6. Se os itens constantes do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 correspondessem taxativamente ao custo da produção industrial de todo e qualquer produto, então quaisquer gastos relativos a tais itens, genérica e aprioristicamente considerados, deveriam ser automaticamente incluídos nesse montante - procedimento que, no entanto, contrariaria a metodologia contábil de apuração do custo, que se fundamenta principalmente na classificação dos gastos verificados em custos e despesas, segundo as peculiaridades de cada atividade produtiva, concreta e individualmente considerada.

7. Somente a título de ilustração, consideremos a inclusão obrigatória do item "acondicionamento" no custo de produção industrial. Partindo da terminologia contábil proposta pelo Prof. Eliseu Martins (in MARTINS, Eliseu - Contabilidade de Custos, São Paulo, Ed. Atlas, 1996, cap. 2), que considera "custo" como "gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços", em contraposição a outras espécies do gênero "gasto" (que não devem ser incluídos no custo da produção), especialmente a "despesa", identificada, por sua vez, como "bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas", destacamos a seguinte orientação do autor para distinguir, em termos práticos, custos de produção e despesas:

"São custos de produção os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados à venda, e somente eles. Não se incluem nesse grupo as despesas financeiras, as de administração e as de vendas; e é bastante difícil em algumas situações a perfeita distinção entre elas. Não são incluídos também os fatores de produção eventualmente utilizados para outras finalidades que não a de fabricação de bens (serviços) destinados à venda." (in op. cit., p. 46)

8. Por outro lado, o mesmo autor traça o seguinte comentário especificamente sobre o tratamento do item "acondicionamento" na apuração dos custos de produção:

"É bastante fácil a visualização de onde começam os custos de produção, mas nem sempre é da mesma maneira simples a verificação de onde eles terminam.

É relativamente comum a existência de problemas de separação entre custos e despesas de venda.

A regra é simples, bastando definir-se o momento em que o produto está pronto para a venda. Até aí, todos os gastos são custos. A partir desse momento, despesas.

Por exemplo, os gastos com embalagens podem tanto estar numa categoria como noutra, dependendo de sua aplicação; quando um produto é colocado para venda tanto a granel, quanto em pequenas quantidades, seu custo terminou quando do término de sua produção. Como a embalagem só é aplicada após as vendas, deve ser tratada como despesa. Isso implica a contabilização do estoque de produtos acabados sem a embalagem, e esta é ativada num estoque à parte.

Se, por outro lado, os produtos já são colocados à venda embalados de forma diferente, então seu custo total inclui o de seu acondicionamento, ficando ativados por esse montante." (in op. cit., pp. 44 e 45)

9. Concluímos, portanto, que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção."

de que haveria um conceito de “custo de produção” na legislação tributária complementar que seria mais restrito do que o conceito de “custo de produção” adotado pelas normas e princípios contábeis.

Adolpho Bergamini⁴²⁷ se posiciona veemente no sentido de que o conceito de “custo de produção” trazido na Lei Complementar 87/1996 seria o conceito contábil, e que no caso, o legislador apenas teria exemplificado a composição dos custos, sem ser, portanto, exaustivo. Entende adicionalmente que não poderia haver alteração deste conceito privado positivado nas normas contábeis de “custos de produção”, pois no seu entender isto feriria o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Em nosso entendimento, todavia, a questão não diz respeito à aplicação do artigo 110 do CTN⁴²⁸, pois a base de cálculo do ICMS nas transferências não foi matéria tratada constitucionalmente, sendo que o conceito de “*custo de produção*” foi inserido diretamente na Lei Kandir. Desta forma, a princípio, não veria problema do legislador constitucional alterar o conceito de “custo de produção” apenas para fins de tributação. Entendo que o legislador complementar teria este poder de alterar a definição de um conceito normatizado pela legislação contábil e societária, desde que não mencionado na Constituição Federal.

Todavia, interpretando o artigo 13, parágrafo 4º, inciso II, da Lei Complementar 87/1996, compreendo que da forma que o dispositivo foi construído pelo legislador, dá a entender que o mesmo apenas quis ser didático e trazer exemplos daquilo que comporia o “custo de produção”, trazendo exemplos embasados na doutrina contábil, contudo sem ser exaustivo. Dessa forma, compreendo adequada a interpretação conferida pelo fisco paulista na Decisão Normativa CAT 05/2005, devendo necessariamente o contribuinte industrial para formar a base de cálculo do ICMS nestas transferências interestaduais adotar a contabilidade de custos com base nos princípios e normas contábeis vigentes, devendo, portanto, adotar o conceito de “custo de produção” adotado nas normas contábeis.

⁴²⁷BERGAMINI, Adolpho. *ICMS – Coleção Curso de Tributos Indiretos Volume I*, 2ª Edição, São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013, p. 356-358.

⁴²⁸ CTN: “*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 ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*”

6.2.2.2. Caso concreto: AIIM lavrado pelo Fisco Paulista (em relação a uma montadora de veículos)⁴²⁹

Em agosto de 2010 foi lavrado contra uma grande empresa do ramo de fabricação do setor automotivo, na região do Vale do Paraíba um auto de infração⁴³⁰ da ordem de R\$ 65 (sessenta e cinco) milhões, por emissão de notas fiscais modelo I referentes a operações tributadas, porém com erro na determinação da base de cálculo.

O Auditor Fiscal Estadual de SP (AFR) considerou como erro na determinação da base de cálculo do ICMS valores informado pelo contribuinte como base de incidência para as operações de transferência de bens de sua produção para outros estabelecimentos do mesmo titular, localizados em Camaçari/BA e São Bernardo do Campo/SP, inferiores ao custo de produção industrial, nos termos da doutrina contábil e da legislação contábil vigente.

No que tange à legislação tributária paulista, os fatores do custo de produção das mercadorias objeto de transferências interestaduais são determinados pela Lei Complementar 87/96, cuja redação foi reproduzida no inciso II, do artigo 39, do RICMS/SP⁴³¹.

Verifica-se, portanto, que o conjunto de fatores de produção listados pelo texto legal-tributário não corresponde a nenhum método de custeio consagrado na doutrina contábil, pois o conceito doutrinário-contábil de custos foi flagrantemente reduzido pela legislação tributária. Deste modo, restou a dúvida se o texto deve ser interpretado literalmente, isto é, considerando taxativamente os elementos de custos nele mencionados, ou se deve ser aplicado o entendimento da doutrina contábil.

A debilidade do texto legal-tributário mencionado, face à doutrina contábil e à legislação contábil, ocasionou uma série de movimentações, tanto dos fiscos, quanto dos contribuintes, dependendo da via das operações de transferências, no sentido de manipular

⁴²⁹ Este caso foi objeto de discussão em relatórios internos da Secretaria da Fazenda, pelo grupo de deste grupo de trabalho, cujo cerne principal foi originalmente trabalhar a inserção da Fazenda paulista no projeto do SPED, abordando também as atualizações contábeis que pudessem impactar nos processos de fiscalização e auditoria contábil-tributária.

⁴³⁰ Por motivo de respeito ao sigilo fiscal, o pesquisador não está informando o nome da empresa. De qualquer forma possui o número da autuação guardado, caso haja interesse em pesquisar a íntegra.

⁴³¹ RICMS/SP: “Artigo 39 - Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é (Lei 6.374/89, art. 26, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XV, e Convênio ICMS-3/95):

(...)

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, atualizado monetariamente na data da ocorrência do fato gerador;”

o quantum desta base de cálculo de transferência, ensejando diversas ações administrativas e judiciais.

Não por um acaso, neste caso concreto, a empresa contribuinte “subavaliou” a base de transferência, ao classificar alguns gastos conceitualmente classificados como custos, como se despesas fossem. Isso porque, na doutrina contábil, mais especificamente falando, na terminologia contábil básica de custos, o termo geral “gasto” pode ser classificado como custo, despesa ou investimento.

O Auditor Fiscal Estadual (AFR-SP) desqualificou a sistemática adotada pelo contribuinte, aplicando o método de custeio denominado custeio por absorção à base de cálculo das operações de transferência, conforme a legislação contábil e a doutrina contábil procurando preservar o conceito científico contábil de “custos” e, assim lavrou o Auto de Infração, notificando o contribuinte.

Inconformado com a situação, o contribuinte defendeu que observava as determinações legais do novo ordenamento contábil, inclusive possuindo pareceres técnicos de professores da FEA-USP acerca do assunto. Na sequência entrou com uma Ação Anulatória de Débito Fiscal.

Atualmente, após acirradas discussões de caráter jurídico e contábil travadas entre a Fazenda Pública de São Paulo e o contribuinte, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo decidiu pela procedência da ação, declarando nulo o aludido AIIM. A Fazenda Pública recorreu, mediante a interposição de recurso de apelação, que foi recebido no efeito devolutivo, portanto vigendo a decisão de 1ª instância.

De qualquer forma, independente do caso narrado ou de outros análogos, em face das dúvidas surgidas quanto ao correto entendimento do referido inciso II, do art. 39, do RICMS/SP, no que se refere às discussões de caráter contábil, foi publicada a Decisão Normativa CAT 05/2005⁴³², que adotou o custeio por absorção, como método a ser aplicado na definição dos fatores de produção, que devem ser considerados no cálculo da base de transferência de bens produzidos pelo estabelecimento paulista e enviados a outros estabelecimentos do mesmo contribuinte, dentro ou fora do Estado de São Paulo. Esta interpretação que foi originada de consultas proferidas pelo órgão da Consultoria Tributária paulista acabou por relativizar o dispositivo contido no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, de modo que este dispositivo da Lei Kandir não deveria ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria

⁴³² Já colacionada na íntegra em notas de rodapé deste mesmo item.

produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da contabilidade de custos, e à fiscalização verificar a sua correção. Note que esta é a interpretação do Fisco paulista, e como será relatado abaixo, há outros Estado (caso da Bahia) que interpretam de modo diverso, entendendo que o conceito de “custo da mercadoria produzida” é um conceito tributário criado pela legislação do ICMS, é que é restrito e taxativo aos componentes de custo que foram mencionados estritamente na Lei Kandir.

6.2.2.3. Caso concreto: Pedido de compensação efetuado por uma grande empresa multinacional do setor alimentício⁴³³

Uma grande empresa multinacional do setor alimentício efetuou um pedido de compensação de ICMS ao Fisco de São Paulo, em valor em torno de R\$ 3,5 milhões, por entender ter pago ICMS indevidamente, por saídas interestaduais de mercadorias produzidas em São Paulo com destino a estabelecimento localizado no Estado da Bahia, a título de transferência.

O contribuinte alegou ter atribuído valores as suas saídas superiores aos previstos no § 4º do artigo 13º da Lei Complementar 87/96 (artigo 39 do RICMS/SP), ou seja, aplicou o custo contábil para custear as mercadorias transferidas, segundo método do custeio por absorção. Informou ainda que o excedente do ICMS, apurado por conta da divergência entre o critério contábil e o sugerido pela referida Lei Complementar (Lei Kandir), portanto creditado pelo estabelecimento baiano destinatário, foi glosado pela SEFAZ/BA, mediante lançamento de ofício (auto de infração).

A fim de subsidiar a sua análise quanto à materialidade do pedido, isso por conta de uma análise sumária das informações que acompanharam o expediente, concluindo que o novo custo seria inferior 50% do custo indicado originalmente e compreendendo que a adoção do novo critério deveria ter impactado significativamente a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), obviamente pela redução do valor do custo, o Auditor

⁴³³ Este caso foi objeto de discussão em relatórios internos da Secretaria da Fazenda, pelo grupo de deste grupo de trabalho, cujo cerne principal foi originalmente trabalhar a inserção da Fazenda paulista no projeto do SPED, abordando também as atualizações contábeis que pudessem impactar nos processos de fiscalização e auditoria contábil-tributária. Por motivo de respeito ao sigilo fiscal, o pesquisador não está informando o nome da empresa.

Fiscal Estadual (AFR-SP) solicitou a apresentação da referida demonstração contábil, que revelaria esta variação, acompanhada dos documentos contábeis e gerenciais associados.

O contribuinte apresentou o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício em que ocorreram os pagamentos dos autos de infração. Após a análise das demonstrações financeiras, o Auditor Fiscal Estadual (AFR-SP) entendeu que a pretensão de alteração da base de cálculo utilizada nas operações de transferências interestaduais foi uma decisão pontual, dissociada da realidade contábil da empresa, apenas visando ao ressarcimento do tributo glosado pelo fisco baiano, pois as suas informações contábeis de custeamento apontavam a aplicação do custeio por absorção.

O pedido foi denegado, tendo a Fiscalização Tributária paulista caminhado para as seguintes conclusões:

a) A listagem contida na Lei Complementar nº 87/96 e reproduzida no art. 39 do RICMS/00 não é taxativa, até mesmo por conta da determinação da Decisão Normativa CAT 05/2005;

b) O custo da produção industrial deve ser apurado em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, segundo a doutrina e a legislação contábil (custeio por absorção);

c) Em conformidade com o que prega o fisco paulista, não há suporte legal para a alteração de base de cálculo proposta pelo contribuinte, que lhe renderia o ressarcimento do ICMS pleiteado, em vista do custo correto ser aquele que já se utilizou nas operações originais.

Analisando-se estes 2 (dois) casos anteriormente expostos (meramente exemplificativos de um problema que existe em todas as Unidades Federativas), percebe-se, por parte do estado de origem das mercadorias e do estado destinatário uma preocupante dualidade de ânimos no que se refere à compreensão jurídica e contábil dispensada ao tema. Este fato reforça a necessidade de uma harmonização urgente quanto ao tratamento fiscal de operações desta natureza.

Dessa forma, entendemos que o tema deve ser discutido com maior profundidade, inclusive avaliando as argumentações jurídicas constantes deste processo e de diversos casos similares. Pois um problema adicional que se coloca é que os próprios Estados têm interpretações distintas do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96⁴³⁴, de modo

⁴³⁴ Lei Complementar 87/1996: “Art. 13. A base de cálculo do imposto é: (...)

que para alguns Estados o conceito de “custo da mercadoria produzida” para fins de compor a base de cálculo do ICMS é mais restrito (ou seja, entendem que se trata de um conceito criado pela legislação tributária do ICMS) e em outros Estados por sua vez entendem que este conceito deve seguir os princípios e as normas contábeis sobre o tema, e que, portanto, o legislador teria “importado” este conceito do direito privado, tal qual é definido nas normas e regras contábeis vigentes em conformidade com a legislação societária e com os pronunciamentos do CPC.

6.2.3. Mensuração da Receita, apuração do Ajuste a valor presente (AVP) e a Base de Cálculo do ICMS nas vendas a prazo.

Na situação nova trazida pelas normas contábeis internacionais do instrumento do Ajuste a Valor Presente (item 5 do Apêndice) haverá claramente divergência entre os critérios contábeis e os critérios fiscais do ICMS. De um lado pelos critérios contábeis as empresas, de acordo com a Lei das SA's⁴³⁵ e com os Pronunciamentos CPC nº 12⁴³⁶ e nº

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

(...)” G.N.

⁴³⁵ Arts. 183 e 184 da Lei Estadual 6.404/76.

⁴³⁶ Anexo de Perguntas e Respostas do CPC nº 12 – Ajuste a valor presente (trechos selecionados):

“1. (...) AVP: tem como objetivo efetuar o ajuste para demonstrar o valor presente de um fluxo de caixa futuro. Esse fluxo de caixa pode estar representado por ingressos ou saídas de recursos (ou montante equivalente; por exemplo, créditos que diminuam a saída de caixa futuro seriam equivalentes a ingressos de recursos). Para determinar o valor presente de um fluxo de caixa, três informações são requeridas: valor do fluxo futuro (considerando todos os termos e as condições contratados), data do referido fluxo financeiro e taxa de desconto aplicável à transação.

(...)

3. Como deve ser definida a taxa de juros para fins de cálculo do AVP?

Resposta - Há operações cuja taxa de juros é explícita (por exemplo, descrita e conhecida no contrato da operação) ou implícita (por exemplo, desconhecida, mas embutida na precificação inicial da operação pela entidade no ato da compra ou da venda). Em ambos os casos, é necessário utilizar uma taxa de desconto que reflita juros compatíveis com a natureza, o prazo e os riscos relacionados à transação, levando-se em consideração, ainda, as taxas de mercado praticadas na data inicial da transação entre partes conhecedoras do

negócio, que tenham a intenção de efetuar a transação e em condições usuais de mercado.

(...)

5. Transação de venda com vencimentos em 30, 60 ou 90 dias – prazos normalmente aplicados pela entidade – deve ser contabilizada considerando o AVP, conforme anteriormente descrito?

Resposta - Considerando a busca da convergência com as normas internacionais, é importante observar o que estabelece o IAS 18, que trata do registro de receitas:

“9. A receita deve ser mensurada pelo valor justo do montante recebido ou a receber.

10. O montante da receita proveniente de uma transação é usualmente determinado por acordo entre a entidade e o comprador ou o usuário do ativo. É mensurada pelo valor justo do montante recebido ou a

30⁴³⁷, nas vendas parceladas se deve segregar a apropriação da receita bruta em: Receita de vendas e Receita financeira por meio da contabilização determinada pelas regras do Ajuste a Valor Presente. Já pelos critérios fiscais do ICMS há necessidade de inclusão dos juros na base de cálculo do ICMS (conforme a letra “a” do inciso II do § 1º do artigo 13 da Lei Complementar 87/1996⁴³⁸).

Para a contabilidade sempre foi um desafio evidenciar a essência das operações, no que concerne à apuração do resultado da entidade, considerando os juros embutidos nos preços das operações de vendas efetuadas a prazo, em comparação aos preços à vista. Tradicionalmente, e até por uma cultura fiscalista, nos países influenciados pelo modelo continental de sistemas contábeis, dentre eles, o Brasil, a contabilidade sempre teve como base para a escrituração das operações através dos documentos que as suportam,

receber, levando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais ou abatimentos concedidos pela entidade.

11. Na maior parte dos casos, o pagamento é em caixa ou equivalente, e a receita é a quantia em caixa ou equivalente recebido ou a receber. Porém, quando o ingresso do caixa ou equivalente de caixa for diferido, o valor justo pode ser menor do que a quantia nominal de caixa a receber. Por exemplo, uma entidade pode conceder crédito sem juros ao comprador ou aceitar do comprador um título a receber com taxa de juros inferior à do mercado em pagamento pela venda dos bens. Quando a transação se constitui efetivamente em uma transação de financiamento, o valor justo do recebível é determinado, descontando-se todos os recebimentos futuros, usando uma taxa de juros imputada. A taxa de juros imputada é a que for mais claramente determinável entre as seguintes:

(a) a taxa prevalecente de instrumento similar de emitente com classificação (rating) de crédito similar; ou (b) uma taxa de juros que desconte o valor nominal do instrumento para o preço de venda corrente dos bens ou serviços.” (Grifos nossos.)

Pelo destacado, o AVP é aplicável para operações que possam ser consideradas como atividades de financiamento e não para operações que são liquidadas em curto espaço de tempo, cujo efeito não seja material. Em geral, quando aplicável, o AVP será calculado com a taxa de juros que possa estar embutida nas operações. Um exemplo, mas não limitado a, de evidência da existência ou não de juros é a concessão de descontos financeiros (descontos dados depois das vendas) para pagamento antes do prazo de vencimento estipulado, ou a existência de tabela de preços distinta para pagamentos à vista.

O desconto aqui mencionado está relacionado ao aspecto financeiro da transação e não ao desconto comercial eventual concedido. O desconto condicionado a aspectos comerciais deve ser registrado como redutor da venda.

(...)”

⁴³⁷ Apêndice A do Pronunciamento CPC nº 30 – Receitas – sobre Mensuração a Ajuste a Valor Presente:

“8. Vendas para recebimento parcelado (em prestações).

A receita atribuível ao preço de venda, líquido de juros, é reconhecida à data da venda. O preço de venda é o valor presente da contraprestação, descontando-se das parcelas a receber a taxa de juro imputada. Os juros são reconhecidos como receita à medida que são gerados, utilizando-se o método do juro efetivo.”

⁴³⁸ Lei Complementar 87/1996: “Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

(...)”

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.” G.N.

registrando as receitas e, em contrapartida, as contas a receber, pelos valores constantes nas notas fiscais e faturas, portanto pelos valores nominais.

Com as alterações promovidas pela Lei Federal 11.638/2007 o artigo 183, inciso VIII, da Lei Federal 6.404/1976 que trata dos critérios de avaliação do ativo, determina que os elementos de ativo em operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, e ainda, determina que também os demais elementos (desde que o efeito seja relevante), sendo que do mesmo modo o artigo 184 determina o ajuste a valor presente para o passivo no longo prazo, e se relevante também no curto prazo.

Com o advento da Lei 11.638/2007, foi introduzido expressamente no texto da Lei 6.404/76, posteriormente com a contribuição trazida pela Lei 11.941/2009, o ajuste a valor presente para contas a receber e a pagar de longo prazo, dependendo da materialidade, para as contas de curto prazo. Assim, conforme a Lei 6.404/76 (art. 183 e 184)⁴³⁹, portanto com respaldo jurídico, além da legislação contábil correlata (CPCs e normativos específicos emitidos por órgãos reguladores de mercado), as entidades devem segregar a receita de vendas da receita financeira, ou seja, identificar o montante dos juros embutidos numa eventual operação de venda efetuada a prazo, sob o argumento de que a natureza econômica da receita deve ser preservada.

Para o Professor da FEA Ariovaldo dos Santos⁴⁴⁰ o conceito de valor presente é extremamente relevante para a avaliação de ativos, passivos, receitas e despesas e é muito importante distingui-lo teoricamente e na prática do denominado “valor justo” (fair value). Pois o “valor presente” (e conseqüente o seu ajuste - AVP) visa representar a estimativa de fluxos de caixa futuros medidos em moeda corrente em determinada data, enquanto o “fair value” é conceito distinto, atrelados a negócios entre partes (pessoas físicas ou jurídicas) independentes para se chegar no valor justo em que um ativo ou passivo pode ser negociado ou liquidado.

⁴³⁹ Lei nº 6.404/1976: “Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

(...)

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007) (Vide Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

(...)

III – 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (Vide Lei nº 12.973, de 2014)”

⁴⁴⁰SANTOS, Ariovaldo dos. Ajuste a valor presente. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alessandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 116-117.

Por sua vez, em termos fiscais do ICMS, a legislação tributária não só paulista, mas de todas as Unidades Federativas com base na Lei Kandir, por seu turno, determina a inclusão dos juros na base de cálculo do ICMS. Ou seja, do ponto de vista contábil, atendida a legislação tributária as novas Demonstrações de Resultado passaram a apresentar uma parcela de receitas de juros (contabilizadas pela sistemática do AVP) em que há a incidência e a dedução do imposto ICMS (e não do tributo federal – IOF).

Neste sentido aos Fiscos Estaduais cabe reconhecer que há de fato um risco de que a nova contabilidade traga efeitos na tributação do ICMS nas vendas a prazo contabilizadas pela sistemática do AVP com possibilidade de planejamento tributário pelo contribuinte e com a utilização dos novos critérios contábeis para a determinação da base de cálculo do ICMS:

a) através da subavaliação da base de cálculo do ICMS, excluindo-se a parcela contabilizada como receita financeira pelo método do AVP. O argumento contábil e embasado na legislação comercial⁴⁴¹ é que a natureza econômica da receita deve ser preservada e que também deve ser considerada quando da tributação do ICMS, uma vez que as receitas financeiras fruto do financiamento oferecido pela empresa não deveriam compor o valor da operação tributável pelo ICMS.

b) através da argumentação jurídica, econômica e contábil de que os juros (receitas financeiras) não são tributados pelo ICMS (Estadual) e se fossem, o seriam pelo IOF (Federal), tributo menos gravoso cujo campo de incidência engloba também as operações de crédito.

Descrição de situações exemplificativas:

- a) Especialmente em grandes varejistas, há a possibilidade destes contribuintes começarem a segregar nas vendas a prazo (sem a intermediação de nenhuma instituição financeira) o valor das receitas (como se fossem à vista) do valor das receitas financeiras (juros cobrados pelo autofinanciamento das vendas a prazo). Do ponto de vista econômico, a contabilidade destas empresas passa a ser mais fidedigna demonstrando o lucro destes varejistas nestas operações de autofinanciamento de suas vendas. Todavia, a fiscalização deve atentar se na base de cálculo do ICMS os juros cobrados continuaram a ser integrados e tributados.
- b) Abaixo, apresentamos 3 (três) cenários sobre a formação da base de incidência do ICMS sobre uma venda parcelada em 5 vezes, identificando uma receita de vendas na

⁴⁴¹ A apuração do AVP possui, inclusive, sólido fundamento na Lei 6.404/76 e suas alterações.

ordem de R\$ 240 mil (valor nominal) e receita financeira de R\$ 10 mil, contrastando, na 1ª e 2ª hipóteses a incidência do ICMS sobre o AVP, ora segregado, ora não segregado e, na 3ª hipótese, a possibilidade de “planejamento tributário” (caso se reconheça os efeitos tributários da alteração do critério contábil – AVP) sem a incidência do ICMS sobre o valor do ajuste a valor presente (AVP). Percebamos que, com a apuração do AVP, caso exista um efeito tributário, a carga tributária irá diminuir:

Quadro 6.1 - Ajuste a Valor Presente – Exemplo

| Mensuração da receita e Ajuste a Valor Presente | | | |
|--|--|--|--|
| DRE | Apuração do AVP, porém <u>sem</u> segregação do ICMS | Apuração do AVP, porém <u>com</u> segregação do ICMS | Apuração do AVP, porém <u>com</u> ICMS incidente <u>apenas sobre a receita de vendas</u> |
| Valor nominal das vendas | 250.000 | 250.000 | 250.000 |
| Receita de vendas | 240.000 | 240.000 | 240.000 |
| Deduções de vendas (ICMS 18%) | (45.000) ¹ | (43.200) ² | (43.200) ² |
| CPV | (180.000) | (180.000) | (180.000) |
| Lucro bruto | 15.000 | 16.800 | 16.800 |
| Receita financeira | 10.000 ³ | 10.000 ³ | 10.000 ³ |
| ICMS sobre receita financeira | Nihil | (1.800) | Nihil |
| Lucro antes do IR/CSLL | 25.000 | 25.000 | 26.800 |
| IR/CSLL (25%) | 6.250 | 6.250 | 6.700 |
| Carga tributária (ICMS + IR/CSLL) | 51.250 | 51.250 | 49.900 |

¹ 18% x 250.000,00 ² 18% x 240.000,00 ³ Efeitos na DRE, após o recebimento das 5 parcelas

Conforme pontua o Professor da FEA Ariovaldo dos Santos⁴⁴² o ajuste a valor presente não é aplicado aos impostos diferidos (especialmente ao imposto de renda, cuja contabilização está regida pelo CPC – 32 – tributos sobre os lucos) para fins de contabilização no balanço, e também tradicionalmente não tem sido aplicado sobre os tributos sobre vendas (ICMS, IPI e PIS-COFINS), sendo que normalmente há efeitos relevantes, pois normalmente tais impostos devem ser recolhidos em período mensal de cerca de 30 dias, e as vendas parceladas serão recebidas, 60, 90, 120 dias, etc. Embora seja

⁴⁴²SANTOS, Ariovaldo dos. Ajuste a valor presente. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alessandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 126-128.

um comentário essencialmente contábil para fins da representação econômica fidedigna do balanço patrimonial, Ariovaldo dos Santos nos lembra que economicamente seja para os tributos sobre o lucro ou sobre a venda, o valor real das operações está “inflado”, pois no preço praticado estão inseridos expectativas de inflação, taxas de juros, taxas de risco, que são embutidos neste preço nominal (“inflado”).

Adolpho Bergamini⁴⁴³ ao tratar dos efeitos do artefato contábil do “ajuste a valor presente” na base de cálculo do ICMS, nos lembra que o Pronunciamento Contábil CPC nº 12 veio a dispor sobre o AVP, o qual tem por objetivo promover um ajuste de modo a demonstrar o valor presente do fluxo de caixa futuro, de modo que a empresa reconheça como receita financeira os juros embutidos na venda a prazo, que antes eram contabilizados como receita bruta de vendas de bens. De qualquer forma, em situações que o financiamento dos clientes faz parte das atividades operacionais da empresa, o lançamento destes juros não é feito propriamente como receita de juros, mas como uma receita operacional. Para Bergamini, considerando que o ICMS incide sobre o valor da operação em uma compra e venda mercantil, a base de cálculo deve ser a receita bruta, e considerando essas novas regras contábeis, os valores dos juros não deveriam compor a base de cálculo do ICMS, na medida em que a empresa tem que reconhecer estes “juros” como receitas financeiras ou operacionais, e por isto não integrantes da receita bruta. Procura reforçar seu entendimento dizendo que a inclusão dos juros na base de cálculo do ICMS de acordo com jurisprudência do STJ⁴⁴⁴ tomava o contexto do regramento contábil

⁴⁴³BERGAMINI, Adolpho. *ICMS – Coleção Curso de Tributos Indiretos Volume I*, 2ª Edição, São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013, p. 327-332.

⁴⁴⁴ STJ: AgRg nos EDcl no Ag 1196539 / SP – Relator: Ministro LUIZ FUX; Órgão Julgador:T1 - PRIMEIRA TURMA; Data do Julgamento 03/08/2010; Data da Publicação/Fonte DJe 17/08/2010
“Ementa: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. ENCARGOS DECORRENTES DE FINANCIAMENTO. SÚMULA 237 DO STJ. ENCARGOS DECORRENTES DE "VENDA A PRAZO" PROPRIAMENTE DITA. INCIDÊNCIA. BASE DE CÁLCULO. VALOR TOTAL DA VENDA. PRECEDENTE: 1.106.462/SP, SUBMETIDO AO REGIME DE RECURSOS REPETITIVOS.

1. A "venda financiada" e a "venda a prazo" são figuras distintas para o fim de encerrar a base de cálculo de incidência do ICMS, sendo certo que, sobre a venda a prazo, que ocorre sem a intermediação de instituição financeira, incide ICMS. Precedente: REsp 1106462/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 13/10/2009, submetido ao regime de recursos repetitivos)

2. A "venda a prazo" revela modalidade de negócio jurídico único, cognominado compra e venda, no qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado do produto, acrescentando-lhe um plus ao preço final, razão pela qual o valor desta operação integra a base de cálculo do ICMS, na qual se incorpora, assim, o preço "normal" da mercadoria (preço de venda à vista) e o acréscimo decorrente do parcelamento. (Precedentes desta Corte e do Eg. STF: AgR no RE n.º 228.242/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 22/10/2004; REsp 1087230/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2009, DJe 20/08/2009; AgRg no REsp 480.275/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/04/2008, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 743.717/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 18/03/2008; EREsp 215.849/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/06/2008, DJe 12/08/2008; AgRg no REsp 848.723/RS, Rel.

anterior em que havia o reconhecimento contábil dos juros embutidos no preço de venda como resultado da operação de venda e que por fim, as normas de neutralidade tributária bem como as relativas ao RTT (artigo 15 da Lei nº 11.941/09) tiveram aplicação restrita à apuração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, mas não se aplicaram ao IPI e ao ICMS.

Em nosso entendimento, todavia, no presente caso, especificamente com relação ao instituto contábil do “Ajuste a Valor Presente”, vislumbramos que especificamente não há um potencial deste instituto vir a alterar a base de cálculo do ICMS, uma vez que a base de cálculo do ICMS na compra e venda mercantil é o valor da operação assim entendido como o preço daquele contrato. Para explicarmos nossa posição enfocamos que o instituto do AVP em verdade altera o conceito de “receita bruta” contábil, este sim, com potencial de alterar outros tributos indiretos, notadamente as contribuições de PIS-COFINS cuja base de cálculo é sim a Receita Bruta, e se não fosse a expressa menção da na Lei Federal 12.973/2014 em anular os efeitos tributários do AVP, haveria sem dúvida uma diminuição da base de cálculo das contribuições de PIS-COFINS sujeitas ao ajuste a valor presente da Receita Bruta. Embora em muitas situações se possa coincidir o valor do preço do contrato de compra e venda com o valor contabilizado na Receita Bruta, entendemos que estes conceitos não podem ser tomados como sinônimos, e com a introdução do mecanismo contábil do AVP passou-se a ter uma dissociação entre os valores do preço do contrato de compra e venda a prazo e o valor da receita bruta contabilizada. Melhor explicando: o contrato de compra e venda a prazo pode prever o pagamento de R\$ 110.000,00 daqui 4 meses, e pela aplicação do ajuste a valor presente, a receita bruta contabilizada a vista poderá ser de R\$ 100.000,00, com o reconhecimento ao longo do período dos \$ 10.000,00 a título de juros. Ocorre que a base de cálculo do ICMS não é a Receita Bruta e sim o valor estipulado no contrato de compra e venda mercantil (no caso a prazo), sendo que o próprio

Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/10/2008, DJe 10/11/2008; REsp n.º 677.870/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 28/02/05).

3. A venda financiada, ao revés, depende de duas operações distintas para a efetiva "saída da mercadoria" do estabelecimento (art. 2º do DL 406/68), quais sejam, uma compra e venda e outra de financiamento, em que há a intermediação de instituição financeira, aplicando-se-lhe o enunciado da Súmula 237 do STJ: "Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS."

4. In casu, dessume-se do voto condutor do aresto recorrido hipótese de venda a prazo, em que o financiamento foi feito pelo próprio vendedor, razão pela qual a base de cálculo do ICMS é o valor total da venda.

5. A questão relativa à inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao caso sub judice resta prejudicada, em face da incidência do ICMS sobre as vendas a prazo.

6. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

7. Agravo regimental desprovido."

Código Civil (por exemplo, nos artigos 481, 487 e 491)⁴⁴⁵, autoriza o vendedor cobrar um preço que considere o crédito dado ao comprado em função de índices ou parâmetros que contemplem estes juros. Portanto, há de se reconhecer neste exemplo, que o preço a ser pago em data futura (no exemplo em 4 meses) é de R\$ 110.000, devendo neste caso a Nota Fiscal ser emitida com este valor, sendo esta a base de cálculo do ICMS (e não a receita bruta contabilizada pelo método de AVP no valor de R\$ 100.000).

Nossa conclusão é coerente com o que viemos defendendo na parte teórica do presente trabalho. Não sendo a Receita Bruta um elemento juridicizado pela legislação tributária do ICMS, não há como reconhecer efeitos das novas normas contábeis (notadamente do instituto do AVP) na base de cálculo do ICMS, por ter a base de cálculo do ICMS na compra e venda se restringido ao valor da operação correspondente ao preço do negócio jurídico.

6.2.4. Ativo Imobilizado nas Concessões.

Um tema relevante a ser considerado é o tratamento contábil do ativo imobilizado nas concessões (item 6 do Apêndice) e seus impactos no ICMS, em especial quanto ao direito de crédito do imposto pelas empresas concessionárias.

Neste ponto notamos que há evidente divergência entre os critérios contábeis atuais (em que pelo novo tratamento contábil advindo com a convergência internacional, estes bens passaram a ser tratados como Ativo Financeiro ou Ativo Intangível⁴⁴⁶) e os critérios fiscais⁴⁴⁷ normalmente utilizados pelo ICMS (em que a legislação terminologicamente desatualizada prevê o crédito do denominado “Ativo Permanente”⁴⁴⁸ – em verdade

⁴⁴⁵ Novo Código Civil:

“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

(...)

Art. 487. É lícito às partes fixar o preço em função de índices ou parâmetros, desde que suscetíveis de objetiva determinação.

(...)

Art. 491. Não sendo a venda a crédito, o vendedor não é obrigado a entregar a coisa antes de receber o preço.”

⁴⁴⁶ Interpretação ICPC 01 - Concessões - que dispõe sobre os aspectos contábeis relativos aos contratos de concessões, sob a ótica da entidade concessionária, isto é, aquela responsável por operar a concessão. Dentre as principais alterações promovidas pelo ICPC-01 está aquela em que a entidade concessionária deixa de registrar a infraestrutura recebida como imobilizado ou como ativo arrendado. Por outro lado, o operador reconhece um ativo financeiro ou intangível pela extensão do direito contratual de recebimento de dinheiro, outro ativo financeiro ou um intangível.

⁴⁴⁷ Crédito do “Ativo Permanente” (Imobilizado) conforme Artigo 61, § 10 do RICMS/SP e art. 20 da Lei Complementar 87/96. A legislação tributária não menciona a possibilidade de crédito do ICMS para Ativos Financeiros e Intangíveis.

⁴⁴⁸ Termo utilizado pela Lei Complementar 87/1996:

atualmente Ativo Imobilizado- nem sequer se mencionando a possibilidade de crédito do ICMS para Ativos Financeiros e Intangíveis).

Manoel de Almeida Henrique ⁴⁴⁹ nos traz o exemplo no ICMS da situação do “antigo” “ativo imobilizado” das empresas concessionárias de serviços públicos (de telecomunicações ou energia elétrica), ambas regradadas por agências reguladoras específicas (ANEEL e ANATEL), em que existe atualmente (após a convergência aos padrões de contabilidade internacional) a polêmica sobre a possibilidade de creditamento de ICMS do ativo imobilizado atrelado a estas atividades, uma vez que conforme o item 11 da NBC (ITG 01) – Contratos de Concessão, aprovado pela Resolução CFC 1.261/2009 e alterada pela Resolução CFC 1.376/2011, os bens de infraestrutura recebidos por estas empresas ou adquiridos não serão mais registrados como ativo imobilizado do concessionário, porque o contrato de concessão não transfere ao concessionário o direito de controlar o uso da

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 5o Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP n° 102, de 11.7.2000) (Vide Lei Complementar n° 102, de 2000) (Vide Lei Complementar n° 102, de 2000)

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP n° 102, de 11.7.2000)

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso Incluído pela LCP n° 102, de 11.7.2000)

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Redação dada pela Lei Complementar n° 120, de 2005)

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; (Inciso Incluído pela LCP n° 102, de 11.7.2000)

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; (Inciso Incluído pela LCP n° 102, de 11.7.2000)

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e (Inciso Incluído pela LCP n° 102, de 11.7.2000)

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. (Inciso Incluído pela LCP n° 102, de 11.7.2000)” G.N.N.

⁴⁴⁹HENRIQUE, Manoel de Almeida. *Livros contábeis – a escrituração contábil no atual cenário tributário*. São Paulo, Ed. Trevisan, 2016, p. 69-71.

infraestrutura de serviços públicos. Ou seja, por este novo regramento contábil (pós convergência contábil internacional) estes bens de infraestrutura não podem mais ser contabilizados como ativo imobilizado, de modo que a aplicação da literalidade da legislação tributária de ICMS vigente poderia apontar pela vedação do crédito do imposto nestas hipóteses.

Dessa forma, nos parece evidente o eventual conflito que poderá surgir entre os Fiscos estaduais e os contribuintes (especialmente as empresas concessionárias que sejam contribuintes do ICMS – como é o caso das empresas do setor de energia elétrica).

Dessa forma, pode-se dizer que haveria “riscos” para estas empresas de potencial perda dos créditos de ICMS sobre o antigo “ativo imobilizado” haja vista que a concessionária contabilmente passará a amortizar um ativo financeiro e não mais procederá a depreciação de um ativo imobilizado. Além disso, em certas situações, pelos próprios critérios contábeis a receita auferida pela concessionária deve ser alocada com base nos respectivos valores justos dos serviços prestados (ou dos produtos comercializados). Nessa situação se compararmos os critérios contábeis com os critérios fiscais, poderíamos dizer que há a “antecipação” de receitas para a Pessoa Jurídica. Todavia, a tributação no ICMS sempre deve acompanhar o momento de prestação dos serviços ou a saída da mercadoria.

Há sem dúvidas exemplos práticos relevantíssimos. Exemplos de situações de fato possíveis e que já estão gerando controvérsias com a fiscalização tributária estadual: a autuação de contribuintes concessionários de serviços públicos que utilizem “ativos imobilizados” (bens públicos) de grande porte, e que pela nova contabilidade agora são contabilizados como ativos financeiros e/ou intangíveis.

Por exemplo, no setor de energia elétrica, há grandes redes de transmissão ou construção de subestações de energia elétrica e outros ativos de grande porte, que pela contabilidade regulatória não deverão mais figurar no Ativo Imobilizado destas empresas concessionárias. Dessa forma, se aplicarmos o critério de creditamento do imposto de forma bastante restritiva e literal, poderíamos chegar à conclusão de que não haveria que se falar mais em crédito do ICMS que só poderia ser feito em relação ao ativo imobilizado (pela legislação complementar desatualizada – Lei Kandir – denominado de “ativo permanente”).

Dessa forma, a alteração da norma contábil pela convergência internacional, sem a devida anulação dos efeitos fiscais pela legislação tributária e sem a previsão expressa da neutralidade fiscal no ICMS pode redundar em um aumento não intencional da arrecadação do ICMS nestes setores de concessão pública, sendo que esta eventual impossibilidade de

crédito por parte das concessionárias seria bastante questionável, na medida em que mitiga o princípio da não-cumulatividade neste imposto.

Especificamente, já há autuações direta ou indiretamente relacionada com este tema como é o caso do Auto de Infração⁴⁵⁰ ainda com recurso administrativo sob análise do Tribunal de Impostos e Taxas relativo às operações de uma grande empresa de distribuição de energia no Estado de São Paulo. De qualquer forma, tal atuação havia sido até o momento mantida pela 1ª instância administrativa da SEFAZ-SP constando como um dos fundamentos que:

“(...) seria preciso que a mercadoria adquirida tivesse efetivamente sido contabilizada como ativo imobilizado. Não bastaria a legislação regulatória, estipulada pela ANEEL para fins de formação da base remuneratória, mas o ativo imobilizado societário, conforme determinado pela legislação pertinente, de observância obrigatória. Seria preciso perquirir se essa contabilização no ativo imobilizado refere-se a bens diretamente vinculados à realização do fato gerador do imposto, representando os chamados bens instrumentais, que participassem, no estabelecimento, do processo de industrialização e/ou comercialização de mercadorias ou da prestação de serviços”.

Sobre este tema, Natanael Martins⁴⁵¹, por sua vez, exemplifica com as situações em que a legislação tributária faz referência aos bens até então classificados no denominado grupo do ativo permanente (hoje inexistente), e ainda traz algumas situações (por exemplo: caso das concessões) em que a legislação tributária se referia aos bens classificados no ativo imobilizado e que em virtude das alterações das normas contábeis passaram a ser contabilizadas como ativos “intangíveis (dentro do ativo não-circulante). Cita como exemplos os bens instrumentais das empresas que detêm concessões governamentais que, na antiga regra contábil, eram classificados no ativo imobilizado e que conforme Deliberação CVM 611/2009, Resolução CFC 1.261/2009 e ICPC 01 do CPC, passaram a ser classificadas em conta de ativo intangível ou em conta do ativo financeiro, a depender das características de cada contrato de concessão pública. Na opinião de Natanael Martins a mudança na nomenclatura contábil até então adotada pela legislação tributária seja como

⁴⁵⁰ Por motivo de respeito ao sigilo fiscal, o pesquisador não está informando o nome da empresa. Ademais, o presente auto de infração está em fase de diligência e encontra-se ainda sob julgamento do TIT-SP. De qualquer forma possui o número da autuação guardado, caso haja interesse em pesquisar a íntegra.

⁴⁵¹ MARTINS, Natanael. A Figura da Primazia da Substância sobre a Forma em Contabilidade e em Direito Tributário. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alessandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 278.

ativo permanente ou imobilizado não poderia implicar na perda de eficácia destas normas, devendo segundo o mesmo prevalecer o tratamento tributário vigente pelas normas contábeis até então vigentes, por se tratarem de bens instrumentais (de ativo) da empresa, que pela contabilidade da época, eram classificados como ativo imobilizado (dentro do antigo grupo do ativo “permanente”).

Todavia, em nossa opinião, há de se tomar cuidado com os efeitos tributários advindos do uso de um conceito tributário diretamente na legislação tributária, já que no caso de haver uma mudança do conceito de direito de privado (no caso uma mudança nas normas jurídico-contábeis e societárias) esta pode impactar na regra matriz de incidência do tributo que a utilizou, no caso o ICMS.

Fica ao nosso ver claro, que o ICMS ao tempo em que foi editada a Lei Kandir conferiu o direito ao crédito ao denominado “Ativo Permanente” (nomenclatura contábil hoje desatualizada), mas que à época compreendia quatro subgrupos: Investimentos; Ativo Imobilizado; Ativo Intangível e Ativo Diferido (este último também extinto pelo novo padrão contábil). Tradicionalmente, após a convergência contábil internacional se reconhece que os ativos imobilizados dão direito ao crédito do ICMS, sendo que normalmente a rubrica de investimentos (não confere crédito de ICMS, pois diz respeito a participações societárias – não tributáveis por este imposto) e a rubrica de ativo intangível tradicionalmente não conferia crédito de ICMS, pois em geral, contemplava bens intangíveis que não haviam sido tributados por este tributo – ICMS (como é o caso de marcas, patentes, etc.). De qualquer forma, como vimos, com a nova forma de contabilização das concessões é possível que os antigos “ativos imobilizados” utilizados por estas concessionárias venham a ser contabilizados agora ora como ativos financeiros, ora como ativo intangível. Desse modo, em nosso sentir, se estes bens de infraestrutura forem contabilizados e amortizados como ativos intangíveis, no caso destes ativos, bens e equipamentos de grande porte terem sido anteriormente tributados pelo ICMS, haverá sim, a possibilidade de manutenção e fruição destes créditos de ICMS, uma vez que o antigo termo contábil materializado na Lei Kandir (“ativo permanente”) agora substituído pelo termo “ativo não-circulante”, poderia abarcar não apenas os ativos imobilizados, mas também os ativos intangíveis (desde que sobre estes houvesse incidido o ICMS).

6.2.5. Arrendamento Mercantil Operacional.

Outra situação que merece atenção é o arrendamento mercantil operacional - leasing (item 7 do Apêndice), uma vez haveria divergência entre os critérios contábeis⁴⁵² atuais (em que há a contabilização do ativo somente na pessoa jurídica do arrendador e não na pessoa jurídica arrendatária), sendo que pelos critérios fiscais⁴⁵³ utilizados no ICMS (haveria o direito do crédito do ICMS ao arrendatário do bem em leasing).

Ou seja, podem existir divergências interpretativas, risco e insegurança jurídica (para as empresas e para o Fisco) nas seguintes interpretações:

a) como pelas novas normas contábeis o ativo no leasing operacional é contabilizado como ativo do arrendador e não mais do arrendatário, logo, poderia haver a possibilidade interpretativa de não se reconhecer mais o crédito de ICMS na arrendatária (que pelas normas contábeis não mais possuiria um ativo imobilizado contabilizado em seu balanço patrimonial);

b) possível discussão e divergência interpretativa se haverá o direito ao crédito do ICMS destes ativos imobilizados na pessoa jurídica do arrendador (por exemplo: no caso de máquinas e equipamentos que estejam sobre a posse da arrendatária), uma vez que fisicamente o ativo imobilizado não se encontra no estabelecimento da pessoa jurídica (normalmente a legislação estadual no controle do livro CIAP⁴⁵⁴ exige que os bens do ativo imobilizado estejam em uso dentro do estabelecimento do contribuinte do ICMS).

Em verdade, o arrendamento mercantil é um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado. O arrendamento mercantil financeiro, por sua vez, é aquele em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo, sendo que o título de propriedade pode ou não vir a ser

⁴⁵² De acordo com o CPC 06 – Leasing Operacional: Arrendamento mercantil é classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. Neste caso, o Ativo é reconhecido somente no Arrendador (e não na Arrendatária).

Itens 8, 33 e 49 do CPC 06: De acordo com o CPC 06, o arrendamento mercantil é classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. Sob o ponto de vista do arrendatário, o item 33 do CPC 6 dispõe que os pagamentos da prestação do arrendamento mercantil segundo um arrendamento mercantil operacional devem ser reconhecidos como despesa em base linear durante o prazo do arrendamento mercantil, exceto se outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do usuário. Sob a ótica do arrendador, o ativo é de propriedade do arrendador. Assim, além da receita, a arrendadora deve reconhecer também a depreciação do bem.

⁴⁵³ O RICMS/SP, bem como a legislação tributária de vários Estados, confere o direito do crédito do ativo imobilizado ao Arrendatário do Bem em Leasing (Art. 63, III, § 5º do RICMS).

⁴⁵⁴ PORTARIA CAT 25 de 02-04-2001 (DOE 03 de abril de 2001): Disciplina a apropriação do crédito do imposto relativo à aquisição de bens destinados ao ativo permanente e institui o "Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente - CIAP" (tal livro fiscal é adotado em todas as Unidades Federativas conforme Ajuste SINIEF-8 de 12.12.97)

transferido (item 4 do CPC -06-Arendamento Mercantil⁴⁵⁵). De modo diverso, no arrendamento mercantil operacional a empresa de leasing compra o bem e o aluga por um determinado período ao seu cliente, mas não há uma substancial transferência dos riscos e benefícios da propriedade. A transferência de riscos e benefícios pode acontecer se, por exemplo, a propriedade do ativo se transferir ao final do arrendamento mercantil mediante um pagamento variável igual ao valor justo no momento, ou se há pagamentos contingentes, como resultado dos quais o arrendatário não tem substancialmente todos os riscos e benefícios (item 4 do CPC -06-Arendamento Mercantil).

Portanto surgirão diversos exemplo de situações de fato possível, em que poderá haver a dúvida e a insegurança jurídica quanto ao creditamento do ICMS e de quem efetivamente terá este direito (se o crédito cabe ao arrendador ou ao arrendatário): riscos de possibilidade de autuação vedando o crédito de ICMS de contribuintes (arrendatários) que possuam ativos imobilizados de propriedade do arrendador por leasing operacional. Por exemplo, se uma empresa detiver temporariamente por leasing operacional uma máquina, equipamento de uso industrial ou um caminhão utilizado na prestação de serviço de transporte por um determinado período pagando valores mensais a título de leasing, tal bem não será contabilmente considerado como um ativo imobilizado do arrendatário, mas sim, do arrendador (que poderá pegá-lo de volta). Desta forma, haverá o risco interpretativo de não ser reconhecido o direito de crédito do ICMS pela arrendatária (que ainda não possui o controle dos riscos e benefícios deste ativo imobilizado).

Vislumbramos que o impacto maior é no arrendamento mercantil operacional, já que no arrendamento mercantil financeiro (independentemente da transferência ou não da propriedade jurídica) há a transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo ao arrendatário. Já no arrendamento mercantil operacional, de acordo com o Pronunciamento Contábil CPC nº 06 – Arrendamento Mercantil não há a transferência substancial de todos os risos e benefícios inerentes à propriedade ao arrendatário, de modo que, este caso, o Ativo é reconhecido somente no Arrendador (e não na Arrendatária). Ainda de acordo com os itens 8, 33 e 49 do o Pronunciamento Contábil CPC nº 06, sob o ponto de vista do arrendatário, o CPC 6 dispõe que os pagamentos da

⁴⁵⁵ Item 4 do CPC -06-Arendamento Mercantil :

“(...) Arrendamento mercantil é um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado. Arrendamento mercantil financeiro é aquele em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo. O título de propriedade pode ou não vir a ser transferido. Arrendamento mercantil operacional é um arrendamento mercantil diferente de um arrendamento mercantil financeiro. (...)”

prestação do arrendamento mercantil segundo um arrendamento mercantil operacional devem ser reconhecidos como despesa e sob a ótica do arrendador, o ativo é de propriedade do arrendador, sendo que, além da receita, a arrendadora deve reconhecer também a depreciação do bem.

Em nosso ver, um aspecto relevante para se analisar cada um destes casos (do arrendamento mercantil financeiro e operacional), é verificar com base na norma contábil, quem é o efetivo proprietário econômico daquele bem, e quem poderá reconhecer aquele ativo imobilizado como seu em seu balanço patrimonial. Ou seja, em cada caso específico deve ser avaliado os critérios contábeis estipulados no Pronunciamento Contábil CPC nº 06 – Arrendamento Mercantil, cabendo verificar qual empresa possui de maneira efetiva a propriedade econômica representada pelos benefícios, riscos e controle desses bens. Isto porque a legislação tributária do ICMS ao tratar do ativo imobilizado fica sujeita ao regramento contábil vigente, de modo que só se pode conferir o crédito do ICMS, àquele contribuinte que possa de acordo com as normas jurídico-contábeis (notadamente do Pronunciamento CPC nº 27) reconhecer este ativo imobilizado em seu balanço patrimonial.

6.3. Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado – Diversas situações.

Natanael Martins⁴⁵⁶ explica que pela regra da primazia da essência sobre a forma não importa mais a propriedade jurídica e sim a propriedade econômica para fins de reconhecimento e contabilização de um bem como ativo, sendo que no caso do ativo imobilizado a lei societária⁴⁵⁷ determina que devem ser contabilizados os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia (ou empresa) ou os exercidos com esta finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controles desses bens. Nesse contexto, o autor exemplifica com o contrato de arrendamento mercantil financeiro, em que apesar de juridicamente o bem do ativo pertencer à empresa de arrendamento mercantil, para efeitos da contabilidade há a efetiva transferência do controle, riscos e benefícios à arrendatária, de modo que esta última deve reconhecê-los como bens do seu ativo imobilizado, ainda que na seara tributária do Imposto de Renda, sejam as contraprestações pagas pela arrendatária dedutíveis como despesas.

⁴⁵⁶MARTINS, Natanael. A Figura da Primazia da Substância sobre a Forma em Contabilidade e em Direito Tributário. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alessandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 275-276.

⁴⁵⁷ Artigo 179, IV da Lei nº 6.404/1976 na redação dada pela Lei nº 11.638/2008.

O ativo imobilizado tem seu conceito definido por norma jurídico-contábil constante da própria Lei das S.A's em seu artigo 179, inciso IV:

“Ativo

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)” G.N.

Por sua vez, nas Normas e Procedimentos de Contabilidade a NPC nº 07/2001 do IBRACON (atualmente revogada)⁴⁵⁸ já orientava que o ativo imobilizado deve ser reconhecido como tal, quando: i) for provável que a empresa venha a auferir futuros benefícios econômicos em decorrência da sua utilização; ii) o custo do ativo puder ser medido de forma confiável.

O Pronunciamento CPC nº 27 por sua vez acaba por normatizar e consolidar a normatização contábil do ativo imobilizado traçando o conceito legal sobre o reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizados nos balanços das empresas. De acordo com o item 6 do Pronunciamento CPC nº 27:

“Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.”

Ou seja, infere-se que tais bens tangíveis (corpóreos) devem ser utilizados na produção e no fornecimento de mercadorias (aspecto que mais interessa ao ICMS), sendo também utilizados para prestação de serviços⁴⁵⁹, ou até mesmo para fins administrativos ou

⁴⁵⁸ Com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) o Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil deixou de emitir pronunciamentos contábeis, passando a participar como membro do CPC, que tem como responsabilidade a emissão de pronunciamentos contábeis de acordo com as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS). O Ibracon é o órgão responsável pela tradução oficial das IFRS no Brasil.

⁴⁵⁹ Apenas alguns serviços são tributáveis pelo ICMS, tais como serviço de comunicação e serviço de transporte.

aluguel. Todavia, como ressaltaremos em seguida, ao tratar das regras fiscais do ICMS, não é qualquer ativo imobilizado que gera crédito do ICMS, mas só dá direito ao crédito de ICMS os ativos imobilizados atrelados à industrialização e comercialização de mercadorias ou serviços que sejam tributáveis por este imposto.

O conceito da norma jurídico-contábil manteve o requisito de que o ativo imobilizado tem que ter vida útil maior que um período, ou seja, deve-se esperar utilizá-lo por mais de um exercício social (por mais de um ano). Este é um requisito da própria legislação contábil e societária para permitir a contabilização no balanço de um item como ativo imobilizado. Evidentemente que este requisito também se espraia para fins fiscais do ICMS, pois se um equipamento, por exemplo, ainda que seja utilizado na produção ou comercialização de mercadorias ou serviços tributáveis pelo ICMS, deve necessariamente ter uma vida útil maior que um ano, sob pena de não ser considerado ativo imobilizado para fins contábeis, e com isto também não ser considerado ativo imobilizado para fins de creditamento do ICMS. É este, por exemplo, o entendimento exarado na Resposta de Consulta 11740/2016⁴⁶⁰, em que a Consultoria Tributária da Fazenda paulista entendeu que

⁴⁶⁰ «**RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 11740/2016, de 30 de Novembro de 2016.**

Ementa: ICMS – Concessionária de veículos – Aquisição de veículo para “test drive” com previsão de disponibilização para venda em prazo inferior a um ano – Veículo usado.

I. O veículo adquirido para ser utilizado em “test drive” e posteriormente vendido, em prazo inferior a um ano, em regra, não deve ser escriturado como bem do ativo imobilizado, e sim como item de estoque para revenda.

II. Quando da operação de venda desse veículo, a Nota Fiscal deve ser emitida sob o CFOP referente a venda de mercadoria com tributação prevista para o respectivo produto (veículo).

Relato

1. A Consulente, cuja atividade principal é de comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários novos (CNAE 45.11-1/01), declara que adquire veículo da fábrica para ser utilizado como “test drive”, sendo que, após 6 meses, o veículo é disponibilizado para venda.

2. Indaga se:

a) Ao comprar o veículo, considerando o prazo inferior a doze meses, deve considerá-lo como ativo imobilizado;

b) Pode vendê-lo como ativo imobilizado, com não incidência do ICMS e sob o CFOP 5.551 (“Venda de bem do ativo imobilizado”); e

c) Não sendo considerado ativo imobilizado, como deve registrar a entrada desse veículo, uma vez que não será uma revenda, em razão de não ser um veículo novo.

Interpretação

3. Preliminarmente, cabe ressaltar que, segundo o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo imobilizado – emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 26/06/2009:

“Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período”.

4. Contudo, cumpre salientar que, conforme a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FINECAFI – (Manual de Contabilidade Societária - Aplicável a Todas as Sociedades - 2ª Ed.

um veículo de “test drive” que será vendido/alienado em menos de 1 ano não pode ser considerado um ativo imobilizado para fins de ICMS⁴⁶¹ (nem sequer para fins contábeis – aliás tal conclusão, decorre do próprio regramento normativo contábil).

O Manual de contabilidade das Sociedades por Ações⁴⁶² trata do ativo imobilizado como sendo o grupo de contas do balanço onde são incluídos os ativos tangíveis ou corpóreos de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade, Ressalta que uma característica importante na nova definição da Lei nº 6.404/1976 é a de que agora o ativo imobilizado não precisa pertencer juridicamente à entidade do ponto de vista jurídico para ter o seu reconhecimento contábil, sendo que se uma entidade exercer o controle sobre determinado bem, assumir os riscos, e usufruir dos benefícios deste ativo imobilizado, então deverá reconhecê-lo em seu balanço, ainda que não detenha a propriedade jurídica.

Para fins do direito ao crédito do ativo imobilizado no ICMS, no Estado de São Paulo, tradicionalmente a legislação tributária vem sendo interpretada seguindo os moldes da Decisão Normativa CAT 01/2000⁴⁶³ e da Decisão Normativa CAT 02/2000⁴⁶⁴, mas que

2013 - Eliseu Martins, Sergio de Iudicibus, Ariovaldo dos Santos, Ernesto Rubens Gelbcke), “o período sempre dado na definição de ativo de um ano deve ser considerado em função dos balanços do exercício social. [...] Todavia, nada impede que a empresa utilize o conceito de período ao invés de um ano, se essa apropriação a resultado afetar significativamente o período que ela utiliza para reportar”.

5. Sendo assim, na situação em que a Consulente, ao adquirir o veículo, a ser primeiro utilizado para “test drive”, pretenda vendê-lo em prazo inferior a um ano contado da data de sua aquisição, considerando que a sua venda não afetará significativamente o resultado (lucro) da empresa no período em que efetivar essa transação, não deve registrá-lo como bem do ativo imobilizado.

5.1. Nessa hipótese, a Consulente deverá registrá-lo em seu estoque de mercadoria para revenda já na sua aquisição, podendo, no entanto, fazê-lo como item prontamente identificável e separado de seu estoque comum de mercadorias (veículos novos).

5.2. No momento da venda desse veículo (usado), não registrado no ativo imobilizado do estabelecimento vendedor (Consulente), deverá ser emitida Nota Fiscal sob o CFOP referente a venda de mercadoria com tributação prevista para o produto (veículo).

5.3. Frise-se que na saída do veículo usado não será aplicável a redução da base de cálculo prevista no artigo 11 do Anexo II do RICMS/2000, porquanto tal benefício exige que a operação da qual tiver decorrido a entrada do veículo não tenha sido onerada pelo imposto (artigo 11, §1º, item 1, do Anexo II do RICMS/2000), hipótese a princípio não contemplada na situação sob análise.”

⁴⁶¹ Ou seja, no presente caso tratado na consulta, deixou-se de se aplicar a não-incidência do ICMS na saída do ativo imobilizado, sendo entendida a alienação do veículo “test drive” como uma saída de mercadoria tributável pelo ICMS.

⁴⁶²IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto & SANTOS, Ariovaldo. *Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as Sociedades de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC*. São Paulo: Editora Atlas, 2010, p. 222-223.

⁴⁶³ **Decisão Normativa CAT 1, de 07-11-2000 (DOE de 08-11-2000)**

Ementa: ICMS - Dispõe sobre o direito ao crédito do valor do imposto destacado em documento fiscal referente a aquisição de partes e peças empregadas na reconstrução, reforma, atualização, conserto etc, de máquina ou equipamento do Ativo Imobilizado.

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto no artigo 587 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 33.118, de 14-3-91, decide:

1 - Fica aprovada a resposta dada pela Consultoria Tributária, em 14-7-2000, à Consulta 1.199/99, cujo texto é reproduzido em anexo a esta decisão

2 - Conseqüentemente, com fundamento no inciso II do artigo 586 do Regulamento do ICMS, ficam reformadas todas as demais respostas dadas pela Consultoria Tributária e que, versando sobre a mesma matéria, concluíram de modo diverso.

3 - Esta decisão produzirá efeitos a partir da sua publicação.

"Consulta 1.199/99

"1. Expõe a Consulente que, no exercício de sua atividade fabril de alimentos, necessita realizar revisões/manutenções periódicas em seus equipamentos e máquinas, os quais compõem seu ativo imobilizado, para preservação do seu bom funcionamento; necessitando, às vezes, de reconstruções, atualizações, consertos, reformas, restaurações, reparos etc.

2. Para tal fim a Consulente adquire partes e peças que serão utilizadas nas citadas situações.

3. Diante do exposto, pergunta, em síntese, se pode creditar-se do valor do imposto destacado no documento fiscal, à vista do princípio constitucional da não-cumulatividade e de outras disposições legais e/ou regulamentares.

4. Inicialmente, temos que, tendo em vista o artigo 20 da Lei Complementar 87/96, é assegurado ao contribuinte do ICMS o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria (bem móvel corpóreo), real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao Ativo Permanente ou ao seu uso ou consumo, nesta última hipótese, a partir de 1º de janeiro de 2003 (LC 99/99), ou no recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

5. Disso decorre, ao que aqui interessa, considerando que a legislação tributária não conceituou o que venha a ser a dicção Ativo Permanente, devemos buscá-lo nos artigos 178 e 179 da Lei 6.404/76 (conceito contábil), mesmo porque há disposição expressa no artigo 110 do Código Tributário Nacional ("a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado").

6. No cotidiano, na legislação de uma forma geral, na doutrina e até em decisões emanadas do Poder Judiciário encontramos as expressões ativo permanente, ativo fixo e ativo imobilizado, as quais, embora possuam significados distintos em termos contábeis, costuma-se empregá-las como se fossem sinônimas.

7. Nos interessa a dicção Ativo Imobilizado (artigo 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76), que faz parte do Ativo Permanente (artigo 178, §1º, alínea "c", da Lei 6.404/76).

8. Nesse sentido, para o fim da Lei Complementar 87/96 (artigo 20), vale citar que : "Desta definição, subentende-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade" ("in" Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - FIPECAFI - Editora Atlas, 1985, pág. 198).

9. Sendo assim, sempre afirmamos que - tendo por base o princípio constitucional da não-cumulatividade e o regime de compensação do imposto tratado na lei Complementar 87/96 - dão direito a crédito do valor do ICMS incidente nas operações de aquisições ou entradas de mercadorias destinadas ao Ativo Imobilizado que participem, no estabelecimento de contribuinte, da industrialização e/ou comercialização de mercadorias objeto de posteriores saídas tributadas pelo ICMS, equiparando-se, para tanto, as operações com mercadorias destinadas ao exterior.

10. Seguindo essa linha de raciocínio, quanto ao direito de crédito do valor do imposto referente a aquisições de partes e peças empregadas nas situações descritas no item 1 retro, antes há de se também fazer algumas digressões para melhor elucidar a questão.

11. Naquela mesma obra (pág. 203), diz-se o seguinte :

"Dependendo das circunstâncias, as peças ou conjuntos de reposição podem ser classificados no Imobilizado ou em conta de Estoques no Ativo Circulante, em função das características específicas de uso, vida útil, destinação contábil etc".

12. Dessa forma, devem integrar a conta de imobilizado as partes e peças contabilizadas como adição ao Ativo Imobilizado em operação, e não como Ativo Circulante (conta de Estoque), cujos valores correspondentes posteriormente são lançados em despesas operacionais, custos de produção, gastos gerais de fabricação ou nome equivalente ("in" obra citada pág. 203)

13. Na contabilidade os valores pertinentes às partes e peças substituídas devem ser baixados, quando da troca, sendo certo que, em determinadas situações, é quase que impossível se determinar esses valores, já que a máquina ou o equipamento em que a parte ou peça nova foi substituída está contabilizado/registrado pelo seu valor total. Nesse caso, diz a doutrina que não se efetiva a baixa da parte ou peça substituída, mas a parte ou peça nova colocada é apropriada neste momento para despesas ou custos ("in" obra citada pág. 203).

14. Por outro lado, partes e peças "de uso específico e vida útil comum, muitas vezes, na compra de certos equipamentos de porte, as empresas adquirem no mesmo momento uma série de peças ou conjuntos importantes e vitais ao seu funcionamento, normalmente produzidas e montadas pelo próprio fornecedor do equipamento. Essas peças sobressalentes são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o equipamento não fique paralisado por longo tempo, no caso de substituição (preventiva ou corretiva)" ("in" obra citada pág. 203).

15. "Nesse caso, tais peças devem ser classificadas no Imobilizado e, na verdade, têm vida útil do próprio equipamento. Desta forma, são corrigidas monetariamente e depreciadas em base similar ao do equipamento correspondente, mesmo não sendo usadas. Inversamente, as peças mantidas pela empresa, que tenham disponibilidade normal no mercado e que, portanto, têm vida útil física e valor econômico por si só, ou seja, não vinculados à vida útil e ao valor do equipamento específico da empresa, devem ser classificadas em Estoques no Circulante". "À medida que são utilizadas ou consumidas, tais itens são apropriados como despesas, ou custos do produto; em outras palavras, não devem ser ativadas" ("in" obra citada pág. 204).

16. Seguindo a doutrina exposta, a qual fundamenta-se nos artigos da Lei nº 6.404/76, temos que as partes e peças que acompanham a máquina ou o equipamento quando de suas aquisições, são contabilizadas como Ativo Imobilizado, e como tal geram direito ao crédito do valor do ICMS correspondente.

17. Já no que pertine às partes e peças adquiridas separadamente para o fim de manutenção, reparo, conserto etc (não contabilizadas no Ativo Imobilizado), de máquinas ou equipamentos não geram, por suas aquisições, o direito de lançar na escrita fiscal o valor do imposto correspondente, por se tratar de valores de mercadorias que serão lançados na contabilidade da empresa como Ativo Circulante ou diretamente como despesas operacionais, gastos gerais de fabricação, custos de produção ou nome equivalente, cujo direito ao crédito somente se dará a partir de 1º-1-2003, por força da Lei Complementar 99/99.

18. Diante de todo o exposto, em conclusão, temos as seguintes condições para o aproveitamento, como crédito, do imposto pago nas aquisições de partes e peças destinadas às situações retratadas no item 1 retro:

a) os bens de Ativo Imobilizado a que serão incorporadas devem eles, também, ter feito jus ao crédito do imposto, na forma e condições da Lei Complementar 87/96, alterada pela LC 102/2000;

b) sejam as partes e peças classificadas no Ativo Imobilizado;

c) sejam observadas todas as demais regras de lançamento e estorno constante nos artigos 20 e 21 da Lei Complementar 87/96, alterada pelas LCs 99/99 (de 20-12-99) e 102/2000 (de 12-7-2000), e artigos 56 e seguintes do Regulamento do ICMS - RICMS".

4. Com as alterações da Lei Complementar nº 87/96, introduzidas pela Lei Complementar 102/2000, a Coordenadoria da Administração tributária, por meio do Comunicado CAT 99/00, veio esclarecer que, a partir dos fatos geradores que ocorrerem após 1º-1-2001, o crédito do valor do ICMS referente às entradas ou aquisições para o Ativo Imobilizado será efetuado ao longo de 48 meses."

⁴⁶⁴ **Decisão Normativa CAT 2, de 07-11-2000 (DOE de 08-11-2000)**

Ementa: ICMS - Dispõe sobre o direito ao crédito do valor do imposto destacado em documento fiscal referente a aquisição de equipamentos de escritório e de materiais necessários à construção de um Bem Imóvel

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto no artigo 587 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 33.118, de 14-3-91, decide:

1 - Fica aprovada a resposta dada pela Consultoria Tributária, em 7-10-97, à Consulta 212/97, cujo texto é reproduzido em anexo a esta decisão.

2 Conseqüentemente, com fundamento no inciso II do artigo 586 do Regulamento do ICMS, ficam reformadas todas as demais respostas dadas pela Consultoria Tributária e que, versando sobre a mesma matéria, concluíram de modo diverso.

3 Esta decisão produzirá efeitos a partir da sua publicação.

Consulta 212/97

"1 Lê-se na inicial :

'1 - A consulente adquiriu, a partir de novembro de 1996, materiais de construção, equipamento de escritório, tais como computadores, mesas, cadeiras e calculadoras. Todos foram lançados como bens do Ativo Imobilizado, Código 1.91, e não efetuou os créditos do ICMS,...

2 - Com a promulgação da Lei Complementar 87/96, em seu artigo 20, ficou assegurado ao sujeito passivo o direito de se creditar de mercadorias adquiridas para integrar o seu Ativo Permanente.

3 - Porém, os §§1º e 2º do referido artigo deixam dúvidas sobre a possibilidade de poder o sujeito passivo creditar-se de bens adquiridos para integrarem o seu Ativo Permanente, quando estes bens forem alheios à atividade do estabelecimento.

4 - Assim sendo, indaga : a) a consulente poderá creditar-se do ICMS destacado nas Notas Fiscais de aquisição de bens adquiridos para integrar o seu Ativo Permanente, a partir de 1º-11-96, e sendo estes bens

materiais de construção (estrutura metálica para cobertura de galpão industrial, ferro, cimento, porta, tinta, etc ...); b) como também do imposto referente a aquisição de equipamentos de escritório (computadores, mesas, cadeiras, calculadoras, armários), e ainda aparelhos de ar-condicionado, que ficarão instalados em sua empresa?' (g.n.).

2 Para uma melhor apreensão da primeira parte ("a") da questão apresentada (crédito de "materiais de construção"), inicialmente, devemos deixar consignado que há diversos termos sendo empregados, na linguagem comum, para conceituar o que venha a ser as dicções "Ativo Permanente" referidas em diversas passagens pela Lei Complementar 87/96.

3 E, considerando que a legislação tributária deste Estado não estabeleceu nenhum conceito de tais termos, mesmo porque há disposição expressa no artigo 110 do Código Tributário Nacional em sentido contrário - "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado" - devemos buscá-lo nos artigos 178 e 179 da Lei 6.404/76 (conceito contábil).

4 Assim, o Ativo Permanente está "dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido" (artigo 178, §1º, alínea "c").

5 E, no Ativo Imobilizado, ao que aqui nos interessa, serão classificados os "direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção da atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial" (artigo 179, inciso IV).

6 "Desta definição, subentende-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade" ("in" Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - FIECAFI - Editora Atlas, 1985, pág. 198).

7 Por sua vez, no Ativo Imobilizado estão os Bens Fixos, que "são aqueles que representam capitais aplicados pela empresa em caráter permanente ou quase permanente e destinados a constituir os meios de produção, com os quais as empresas atingem seu fim", conforme nos ensina Hilário Franco ("in" Contabilidade Industrial - Editora Atlas).

9 Não obstante esses diversos termos possuam significados distintos, em termos contábeis, no cotidiano e em diversas legislações, e até em decisões emanadas do Poder Judiciário, costuma-se empregá-los como se fossem sinônimos.

10 Podemos citar, como exemplo, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 1.041, de 11-1-94), que em seus artigos 242 e seguintes (cuidam dos "Custos, Despesas Operacionais e Encargos" que podem ser deduzidos para fins de cálculo do Imposto de Renda), ora emprega os termos Ativo Permanente, ora utiliza os termos Ativo Imobilizado, os quais, s.m.j., têm as mesmas dicções para a citada norma regulamentar.

11 Feitas essas considerações preliminares, passamos a expor nosso entendimento a respeito da primeira questão aventada pela petionária ("a").

12 O dispositivo da Lei Complementar nº 87/96 que cuida do princípio constitucional da não-cumulatividade, insculpido no inciso I do §2º do artigo 155 da Lei Maior, diz expressamente:

"Artigo 19 - O imposto é não-cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado" (g.n.).

13 No artigo seguinte (20), aquela mesma lei disciplina a aplicação de tal princípio neste sentido :

"Artigo 20 - Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao Ativo Permanente, ou recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação" (g.n.).

14 Na Carta Magna temos, no que tange à tributação de competência dos Estados, mercadorias, serviços e imóveis, os quais possuem tributações específicas e com regras também próprias.

15 Ora, o princípio da não-cumulatividade há de ser entendido somente em relação às operações com mercadorias e prestações de serviços, e nunca nas operações com imóveis, uma vez que estas sujeitam-se ao ITBI. O que existe, na verdade, é a venda de um bem, que não se confunde com o conceito de mercadoria, conforme se verá mais adiante. Então, aquele princípio só pode estar inserido no contexto das operações e prestações sujeitas ao ICMS. E as operações com imóveis jamais terão tal tributação, porque, como dito, estão jungidos a outro tributo. A mesma assertiva vale também para os bens imóveis construídos por meio de pré-moldados. Sempre serão bens imóveis qualquer que seja a forma de construí-los (por administração, por empreitada ou subempreitada, por incorporação, por empreitada mista, etc).

16 Ou seja, aquele princípio não deve ser interpretado de forma global envolvendo diversos tributos, mas sim, e tão-somente, no âmbito das operações sujeitas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

17 E não há dívidas de que a construção de uma unidade industrial (galpão industrial) diz respeito a um Bem Imóvel, pois assim estabelece o artigo 43 do Código Civil :

"Artigo 43 - São Bens imóveis :

I - O solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo;

II - Tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano;

III - Tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento, ou comodidade." (g.n.).

18 Nesse sentido, vale ressaltar as palavras de Maria Helena Diniz ao comentar o citado artigo do Código Civil ("in" Código Civil Anotado - Editora Saraiva - 1995 - pág. 58) :

"II - Bens Imóveis. Os bens imóveis são aqueles que não se podem transportar, sem destruição, de um lugar para outro, ou seja, são os que não podem ser removidos sem alteração de sua substância.

Convém lembrar que a divisão dos bens imóveis e móveis atualmente estendeu-se aos direitos, que podem ser divididos em imobiliários e mobiliários, conforme a natureza da coisa, objeto do direito, ou o critério do legislador. Por exemplo, são direitos imobiliários porque só podem recair sobre imóveis : os direitos reais de servidão, uso, habitação e enfiteuse; o usufruto será mobiliário ou imobiliário segundo a natureza dos bens gravados".

19 Portanto, ao se construir determinado Bem Imóvel este sempre será tido como uma não-mercadoria.

20 E o termo "mercadorias" utilizado em várias passagens pela LC nº 87/96, para fins de lançamento na escrita fiscal do valor do crédito a que tem direito o contribuinte quando de sua aquisição ou entrada, diz respeito à circulação daquelas mercadorias que redundam em operações sujeitas ao tributo de competência dos Estados (ICMS), como nos ensinam os mestres do Direito Tributário, os comercialistas e o Supremo Tribunal Federal em seus julgados, quando declinam seus entendimentos a respeito do fato gerador do imposto :

"... série de operações que levam as mercadorias da fonte de produção até o consumo final, de acordo com a sua natureza e finalidades" ("in" ICM na Constituição e na Lei Complementar - Professor Alcides Jorge Costa - São Paulo, 1978, Edição Resenha Tributária, pág.s 86,87 e 94).

"A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial que a produz, chama-se produto manufato ou artefato, passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro comerciante ou ao consumidor, deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor" ("in" Tratado de Direito Comercial - Carvalho de Mendonça - Vol. V, Parte I, nº 5).

"... é a que configura etapa do processo de circulação da mercadoria, integrando o complexo de sucessivas transferências desta, desde o produtor até o consumidor" (decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal - RTJ 64/232).

21 Concluindo, em relação a questão "a" objeto da inicial, temos que a pretensão da peticionária não pode prevalecer, posto que, como ficou demonstrado nos itens precedentes, Bem Imóvel é uma não-mercadoria, não obstante fazer parte do Ativo Permanente. O direito ao crédito aludido no artigo 20 da LC 87/96, é legítimo quando decorrente de aquisição ou entrada de mercadoria "destinada ... ao Ativo Permanente", observadas, logicamente, as demais regras previstas nesta lei.

22 No tocante à segunda indagação ("b"), observadas a regras de lançamento e estorno do imposto previstas nos artigos 20 e 21 da LC 87/96, vale frisar que o próprio artigo 21, quando determina que se faça o estorno do valor do imposto de que se creditou o sujeito passivo, deixa explícito que o procedimento de estorno, no que diz respeito ao Ativo Permanente, só será realizado em relação aos ativos

"... utilizados para produção de mercadorias cuja saída resulte de operação isentas ou não tributadas ou ...".

23 Com essa assertiva, podemos concluir que os ditos bens ("equipamentos de escritório"), citados na inicial, não obstante possam até ser conceituados contabilmente como Ativo Permanente, na forma atrás exposta, em nada, em termos de ICMS, à vista do princípio da não-cumulatividade, de que trata o artigo 19 da LC 87/96, colaboram na industrialização e/ou comercialização de mercadorias com saídas tributadas, como condição indispensável para fins de lançamento do imposto a quem tem direito o contribuinte.

24 Nesse sentido, respondemos também pela negativa à segunda ("b") indagação da peticionária, tendo em vista que os bens do Ativo Permanente usados exclusivamente na área administrativa não geram, por suas entradas ou aquisições, direito ao crédito do ICMS.

25 No entanto, se aqueles bens do Ativo Permanente forem usados na área industrial propriamente dita ou nas áreas de vendas e compras (suprimentos) - ainda que estas duas últimas áreas estejam localizadas na administração da empresa - portanto, ligados que estão aos processos de industrialização e/ou comercialização, tais aquisições ou entradas dão direito de lançar, como crédito, na escrita fiscal, o imposto

foram produzidas com base no ordenamento contábil vigente antes da convergência às normas contábeis internacionais. A primeira decisão normativa caminha no sentido de que as partes e peças para reposição do ativo imobilizado não geram direito ao crédito do ICMS quando não puderem pelas normas contábeis serem contabilizadas como ativo imobilizado; já a segunda decisão normativa assegura o crédito do ativo imobilizado quando o ativo imobilizado estiver atrelado à área industrial e comercial (assim, por exemplo, ativos imobilizados de utilização em áreas administrativas não geram direito ao crédito do ICMS). Por sua vez, esta segunda decisão normativa acaba por afastar o creditamento do ICMS toda vez que o ativo imobilizado for caracterizado por ser um imóvel (por ex.: um galpão industrial), e neste caso, fundamenta que a atração para outros tributos de transmissão (notadamente o ITBI) acabam por impossibilitar o creditamento do ICMS de ativos imobilizados que sejam imóveis (ainda que atrelados à industrialização ou comercialização).

Frise-se que de acordo com o artigo 20, parágrafo 1º da Lei Complementar 87/1996⁴⁶⁵ para que o ativo imobilizado possa gerar crédito ao contribuinte não podem estar atrelados a operações isentas ou não tributadas pelo ICMS, ou se referirem a mercadorias e serviços “alheios à atividade do contribuinte”. Neste ponto, há em São Paulo uma interpretação clássica deste dispositivo da legislação complementar na Decisão Normativa CAT nº 01/2001 que reza que:

“(...) entende a Consultoria Tributária, com fundamento no artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 (artigo 38 da Lei nº 6.374/89), que dão direito a crédito do valor do ICMS apenas os bens relacionados à produção e/ou comercialização de mercadorias ou a prestação de serviços tributadas pelo ICMS, ou seja, quando se

destacado nos documentos fiscais correspondentes. Sempre levando-se em consideração, obviamente, as demais regras, de lançamento e estorno, estabelecidas nos artigos 20 e 21 da LC 87/96.

26 Em face do exposto, não propiciam direito ao crédito, por exemplo, os Ativos Permanentes ligados aos departamentos, setores ou seções do estabelecimento onde não se realizam os processos de industrialização ou de comercialização.”

4 Com as alterações da Lei Complementar 87/96, introduzidas pela Lei Complementar 102/2000, a Coordenadoria da Administração tributária, por meio do Comunicado CAT 99/00, veio esclarecer que, a partir dos fatos geradores que ocorrerem após 1º-1-2001, o crédito do valor do ICMS referente às entradas ou aquisições para o Ativo Imobilizado será efetuado ao longo de 48 meses.”

⁴⁶⁵ Lei Complementar 87/1996: “Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.” G.N.

tratar dos chamados bens instrumentais, vale dizer, bens que participem, no estabelecimento, do processo de industrialização e/ou comercialização de mercadorias ou da prestação de serviços”.

Por fim, é importante mencionar a desatualização das nomenclaturas contábeis utilizadas nas legislações estaduais e na Lei Kandir. Manoel de Almeida Henrique⁴⁶⁶ faz uma crítica construtiva aos termos contábeis desatualizados utilizados na legislação fiscal do ICMS, tomando por exemplo, nas leis, decretos, portarias, instruções normativas a utilização indiscriminada dos termos ativo fixo, ativo imobilizado, ativo permanente, para definir o conjunto de bens necessários para a manutenção das atividades da empresa, em geral, caracterizados por máquinas, equipamentos, veículos e outros, mas que são conceitos utilizados dentro de um conceito limitado e predominante da titularidade jurídica do bem, e que em geral ignoram os novos padrões contábeis vigentes desde 01.01.2008. Entende que o ideal seria os fiscos estaduais deixarem de utilizar esta confusão terminológica e passarem a utilizar o termo ativo imobilizado, já dentro do conceito do novo padrão contábil.

Concordamos com esta crítica pertinente, e entendemos que em alguns casos a atualização terminológica não demanda somente uma revisão do Regulamento do ICMS (notadamente decretos), ou de portarias ou instruções normativas, mas principalmente alteração de leis, tanto estaduais, quanto especialmente da Lei Complementar (Lei Kandir). Notadamente no exemplo trazido, notamos que o artigo 20 da Lei Complementar 87/1996 traz a nomenclatura “ativo permanente”, termo atualmente inexistente pelos novos padrões contábeis.

Deste modo, nos caberá analisar nos próximos subtópicos abaixo os diversos temas polêmicos que norteiam o tema do ativo imobilizado no ICMS, especialmente em relação ao creditamento do ICMS dos bens contabilizados no ativo imobilizado (no “ativo permanente” conforme concepção desatualizada da legislação tributária).

Importante notar que há inúmeras situações práticas que envolvem o Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado (diversos itens de 8 a 13 do Apêndice) e que podem trazer divergências e riscos interpretativos no que concerne ao creditamento do ICMS em face de conflitos que existem entre a legislação tributária do ICMS e os critérios determinados pelas normas contábeis.

⁴⁶⁶HENRIQUE, Manoel de Almeida. *Livros contábeis – a escrituração contábil no atual cenário tributário*. São Paulo, Ed. Trevisan, 2016, p. 39-41.

Passamos a analisar seis situações principais de divergência entre os critérios contábeis e os critérios fiscais do ICMS nos subtópicos abaixo:

6.3.1 Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado – Reposição do Ativo Imobilizado (Peças e Partes) e o Creditamento do ICMS (item 8).

- a) haveria divergência entre os critérios contábeis⁴⁶⁷ (relativos ao reconhecimento como ativo imobilizado de peças sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno) e os critérios fiscais utilizados no ICMS (mais restritos quanto ao creditamento, como por exemplo, na interpretação Decisão Normativa 1/2000 da SEFAZ-SP⁴⁶⁸). Há o risco de falta de segurança jurídica e divergências entre o Fisco e a empresa contribuinte de quando a reposição do ativo imobilizado pode gerar crédito do ICMS.

Analisando os critérios contábeis note-se que de acordo com o que está normatizado no item 8 do Pronunciamento CPC nº 27- Ativo Imobilizado: *“Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado”*. Ou seja, o critério principal para se definir a natureza contábil dos “sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno” é o tempo estimado de uso pela Entidade (se por mais de um período – maior que 12 meses então será classificado como Ativo Imobilizado). Todavia note que a norma contábil vigente permite que se estes itens puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também sejam contabilizados como ativo imobilizado.

Analisando os critérios fiscais, toma-se por base a interpretação utilizada no Estado de São Paulo, onde podemos nos balizar pela Decisão Normativa CAT-1/2000, que em suma apregoa que as peças para conserto não geram direito ao crédito (interpretação dos itens 13 e 17 da referida norma interpretativa) pelo motivo de que na maioria dos casos a norma contábil permitiria que a empresa os lançasse contabilmente diretamente para

⁴⁶⁷ Item 8 do Pronunciamento CPC nº 27- Ativo Imobilizado:

“Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado”.

⁴⁶⁸ A Decisão Normativa 1/2000 já foi plenamente citada na íntegra em Nota de Rodapé no início do item 6.3.

“despesas” e que só gerariam direito ao crédito as peças sobressalentes do equipamento depreciado, bem como as peças adquiridas que acompanham o Equipamento (interpretação dos itens 14 a 16 da referida norma interpretativa).

Diversos são os exemplos de situação de fato possível com riscos de autuação fiscal por parte dos fiscos estaduais, em face de dúvidas práticas por parte da fiscalização externa do ICMS sobre a possibilidade de creditamento de determinadas peças e partes de reposição como ativo imobilizado, ou da impossibilidade deste creditamento com a conseqüente autuação fiscal sob o fundamento do tratamento fiscal como “material de uso e consumo”.

Ou seja, há um entendimento corriqueiro vigente nos Fiscos estaduais de que se um bem (sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos) não tiver uma vida útil comprovada maior de 12 meses, automaticamente não poderá ser considerado como bem do “Ativo Imobilizado”, se dando portanto, o tratamento tributário no ICMS como de aquisição de material de uso e consumo, portanto, sem o direito ao crédito do imposto. Note que em interpretações bem recentes, como no caso da Resposta de Consulta 8909/2016⁴⁶⁹, há por parte do fisco estadual (no caso o Fisco paulista) o entendimento de

⁴⁶⁹ “**RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 8909/2016, de 14 de Abril de 2016.**

Ementa: ICMS- Partes e Peças adquiridas separadamente para fins de manutenção, reparo ou conserto de bens do ativo imobilizado- Crédito

I- Partes e peças adquiridas separadamente para fim de manutenção, reparo ou conserto de máquinas e equipamentos, não são contabilizadas no Ativo Imobilizado, mas sim no Circulante ou diretamente como despesas operacionais, ou nome equivalente, apenas conferirão direito de crédito do imposto pago nas suas aquisições a partir de 1º de janeiro de 2020.

Relato

1. A Consulente, que exerce a atividade principal de fabricação de produtos alimentícios não especificados anteriormente (CNAE 10.99-6/99), relata que fabrica complementos alimentares em cápsulas gelatinosas e não gelatinosas, classificados no código 2106.90.30 da Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado (NCM/SH).

2- Indaga se as partes e peças adquiridas separadamente para fins de manutenção, reparo, conserto etc de máquinas e equipamentos do seu ativo imobilizado geram crédito do ICMS.

3- Questiona ainda se essas mesmas partes e peças ficarem em estoque para uma utilização futura também podem gerar crédito do imposto.

Interpretação

1- Observa-se que a Consulente não apresenta a matéria de fato de forma completa, visto que não especifica qual é o bem do ativo imobilizado, qual a utilização no seu processo produtivo, nem descreve quais são as partes e peças a serem empregadas. Pela falta de dados para análise, a presente resposta não assegura direito a crédito.

2- Para a dúvida apresentada, convém transcrever trecho da Decisão Normativa CAT-1/2000 que abordou o assunto em tela amplamente, destacando os pontos de especial interesse:

"(...)

9. Sendo assim, sempre afirmamos que - tendo por base o princípio constitucional da não-cumulatividade e o regime de compensação do imposto tratado na lei Complementar 87/96 - dão direito a crédito do valor do ICMS incidente nas operações de aquisições ou entradas de mercadorias destinadas ao Ativo Imobilizado

que as partes e peças adquiridas separadamente para manutenção do Ativo Imobilizado não

que participem, no estabelecimento de contribuinte, da industrialização e/ou comercialização de mercadorias objeto de posteriores saídas tributadas pelo ICMS, equiparando-se, para tanto, as operações com mercadorias destinadas ao exterior.

10. *Seguindo essa linha de raciocínio, quanto ao direito de crédito do valor do imposto referente a aquisições de partes e peças empregadas nas situações descritas no item 1 retro, antes há de se também fazer algumas digressões para melhor elucidar a questão.*

11. *Naquela mesma obra (pág. 203), diz-se o seguinte :*

'Dependendo das circunstâncias, as peças ou conjuntos de reposição podem ser classificados no Imobilizado ou em conta de Estoques no Ativo Circulante, em função das características específicas de uso, vida útil, destinação contábil etc'.

12. *Dessa forma, devem integrar a conta de imobilizado as partes e peças contabilizadas como adição ao Ativo Imobilizado em operação, e não como Ativo Circulante (conta de Estoque), cujos valores correspondentes posteriormente são lançados em despesas operacionais, custos de produção, gastos gerais de fabricação ou nome equivalente ('in' obra citada pág. 203)*

13. *Na contabilidade os valores pertinentes às partes e peças substituídas devem ser baixados, quando da troca, sendo certo que, em determinadas situações, é quase que impossível se determinar esses valores, já que a máquina ou o equipamento em que a parte ou peça nova foi substituída está contabilizado/registrado pelo seu valor total. Nesse caso, diz a doutrina que não se efetiva a baixa da parte ou peça substituída, mas a parte ou peça nova colocada é apropriada neste momento para despesas ou custos ('in' obra citada pág. 203).*

14. *Por outro lado, partes e peças 'de uso específico e vida útil comum, muitas vezes, na compra de certos equipamentos de porte, as empresas adquirem no mesmo momento uma série de peças ou conjuntos importantes e vitais ao seu funcionamento, normalmente produzidas e montadas pelo próprio fornecedor do equipamento. Essas peças sobressalentes são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o equipamento não fique paralisado por longo tempo, no caso de substituição (preventiva ou corretiva)('in' obra citada pág. 203).*

15. *'Nesse caso, tais peças devem ser classificadas no Imobilizado e, na verdade, têm vida útil do próprio equipamento. Desta forma, são corrigidas monetariamente e depreciadas em base similar ao do equipamento correspondente, mesmo não sendo usadas. Inversamente, as peças mantidas pela empresa, que tenham disponibilidade normal no mercado e que, portanto, têm vida útil física e valor econômico por si só, ou seja, não vinculados à vida útil e ao valor do equipamento específico da empresa, devem ser classificadas em Estoques no Circulante'. 'À medida que são utilizadas ou consumidas, tais itens são apropriados como despesas, ou custos do produto; em outras palavras, não devem ser ativadas' ('in' obra citada pág. 204).*

16. *Seguindo a doutrina exposta, a qual fundamenta-se nos artigos da Lei nº 6.404/76, temos que as partes e peças que acompanham a máquina ou o equipamento quando de suas aquisições, são contabilizadas como Ativo Imobilizado, e como tal geram direito ao crédito do valor do ICMS correspondente.*

17. *Já no que pertine às partes e peças adquiridas separadamente para o fim de manutenção, reparo, conserto etc (não contabilizadas no Ativo Imobilizado), de máquinas ou equipamentos não geram, por suas aquisições, o direito de lançar na escrita fiscal o valor do imposto correspondente, por se tratar de valores de mercadorias que serão lançados na contabilidade da empresa como Ativo Circulante ou diretamente como despesas operacionais, gastos gerais de fabricação, custos de produção ou nome equivalente (...).*

18. *Diante de todo o exposto, em conclusão, temos as seguintes condições para o aproveitamento, como crédito, do imposto pago nas aquisições de partes e peças destinadas às situações retratadas no item 1 retro:*

a) *os bens de Ativo Imobilizado a que serão incorporadas devem eles, também, ter feito jus ao crédito do imposto, na forma e condições da Lei Complementar 87/96, alterada pela LC 102/2000;*

b) *sejam as partes e peças classificadas no Ativo Imobilizado;*

c) *sejam observadas todas as demais regras de lançamento e estorno constante nos artigos 20 e 21 da Lei Complementar 87/96, alterada pelas LCs 99/99 (de 20-12-99) e 102/2000 (de 12-7-2000), e artigos 56 e seguintes do Regulamento do ICMS – RICMS.*

(...)"

10- *Entendemos, portanto, que as partes e peças adquiridas separadamente para os fins de manutenção, reparação etc, tanto as adquiridas para uso imediato quanto as que ficarão em estoque, conforme descrito pela Consulente, deverão ser enquadradas entre aquelas partes e peças referidas no item 17 da Decisão Normativa acima transcrita, isto é, partes e peças não contabilizadas no Ativo Imobilizado, mas sim no Circulante ou diretamente como despesas operacionais, ou gastos gerais de fabricação, ou custos de produção, ou nome equivalente, apenas conferirão direito ao crédito do imposto pago nas suas aquisições a partir de 1º de janeiro de 2020 (artigo 33, I, Lei Complementar nº 87/96)."*

gerariam direito ao crédito do ICMS se não forem contabilizadas no Ativo Imobilizado, mas sim no Circulante ou diretamente como despesas operacionais, apenas conferirão direito de crédito do imposto pago nas suas aquisições a partir de 1º de janeiro de 2020 (como aquisição de bem para uso e consumo).

Em nosso entendimento, a interpretação fiscal estadual em alguns pontos acaba por extravasar o conteúdo da normatização contábil de bem do ativo imobilizado, que foi alterado no contexto do novo padrão contábil IFRS. Neste ponto enfatizo alguns aspectos constantes do próprio Pronunciamento CPC nº 27 sobre o ativo imobilizado para embasar o direito (ou não) ao crédito do ICMS:

- i) Os critérios essenciais para a contabilização de peças para reposição no ativo imobilizado pressupõe ou que os sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno serão utilizados por mais de um período; ou de que possam ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado. Ou seja, nos termos do item 8 do Pronunciamento CPC nº 27⁴⁷⁰ o fato da peça de reposição ser utilizada num ativo imobilizado já constante do balanço da empresa (um equipamento industrial, por exemplo) permite que estas peças de reposição sejam contabilizadas como ativo imobilizado desde que preencham os requisitos de reconhecimento como ativo imobilizado (descrito no item 7 do Pronunciamento CPC nº 27⁴⁷¹), de que é provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e que o custo do item possa ser mensurado confiavelmente. Neste caso, entendo que se preenchidos estes requisitos e a peça de reposição puder ser considerado ativo imobilizado há de se reconhecer reflexamente na legislação tributária o direito ao crédito do ICMS.
- ii) Por outro lado, a norma contábil (item 12 do Pronunciamento CPC nº 27⁴⁷²) aponta que não se deve reconhecer no valor contábil de um item do ativo imobilizado os

⁴⁷⁰ Pronunciamento CPC nº 27 – Ativo Imobilizado – Itens:

“8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.”

⁴⁷¹ Pronunciamento CPC nº 27 – Ativo Imobilizado – Itens:

“(…) 7. O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se: (a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente. (...)”

⁴⁷² Pronunciamento CPC nº 27 – Ativo Imobilizado – Itens:

“12. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica do item. Pelo contrário, esses custos são reconhecidos no resultado quando incorridos. Os custos da manutenção periódica são principalmente os custos de mão-de-obra e de produtos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade

custos de sua manutenção periódica, sendo que esses custos são reconhecidos diretamente no resultado (como despesa nas demonstrações de resultado, quando incorridos). Ou seja, os custos da manutenção periódica (por ex.: custos de mão-de-obra, de produtos consumíveis, o custo de pequenas peças) que tenham a finalidade de “reparo e manutenção” de item do ativo imobilizado não configuram ativo imobilizado e são tratados como despesas no resultado. Portanto, as peças que possuam valores imateriais ou irrelevantes, e os produtos consumíveis no concerto ou reparo que digam respeito a manutenções periódicas devem ser tratados no ICMS como materiais de uso e consumo, portanto, sem direito ao crédito de ICMS como ativo imobilizado, pois pela própria norma contábil não podem ser contabilmente reconhecidos como ativo imobilizado.

- iii) Também observe-se que a norma contábil (itens 13 e 70 do Pronunciamento CPC nº 27⁴⁷³) nas situações em que partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares (por exemplo, um forno pode requerer novo revestimento após um número específico de horas de uso) permite que a entidade reconheça no valor contábil do item do ativo imobilizado o custo de uma peça reposta desse item quando o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem atendidos. Todavia, o valor contábil das peças que são substituídas devem ser baixado, independentemente de a parte substituída estar sendo depreciada separadamente ou não. E por fins de praticidade, se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, esta pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi

desse gastos é muitas vezes descrita como sendo para “reparo e manutenção” de item do ativo imobilizado.”

⁴⁷³ Pronunciamento CPC nº 27 – Ativo Imobilizado – Itens:

“13. Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode requerer novo revestimento após um número específico de horas de uso; ou o interior dos aviões, como bancos e equipamentos internos, pode exigir substituição diversas vezes durante a vida da estrutura. Itens do ativo imobilizado também podem ser adquiridos para efetuar substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de edifício, ou para efetuar substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça reposta desse item quando o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem atendidos. O valor contábil das peças que são substituídas é baixado de acordo com as disposições de baixa deste Pronunciamento (ver itens 67 a 72).

(...)

70. Se, de acordo com o princípio do reconhecimento previsto no item 7, a entidade reconhecer no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo de substituição de parte do item, deve baixar o valor contábil da parte substituída, independentemente de a parte substituída estar sendo depreciada separadamente ou não. Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, esta pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou construída.”

adquirida ou construída. Ou seja, neste caso se acaba por se considerar para fins de praticidade o custo da nova peça repostada, como o valor a ser baixado para o resultado da entidade. Todavia, isto por si só, não significa que a peça em substituição não seja considerada um ativo imobilizado, pois a baixa se refere à peça antiga ou defeituosa e não a peça nova que passará a agregar valor ao ativo imobilizado original. Desta forma, nestes casos é evidente que estas peças utilizadas na substituição em intervalos regulares (por exemplo, um forno que requer novo revestimento após um número específico de horas de uso) aumentam a vida útil do ativo imobilizado principal e são consideradas no valor do ativo imobilizado e por isto devem proporcionar o direito ao crédito do ICMS, em respeito à sua própria natureza contábil.

6.3.2 Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado – Prazo para o Creditamento do ICMS do Ativo Imobilizado (item 9).

- b) quanto ao prazo para creditamento do ICMS relativo ao uso do ativo imobilizado, há divergência entre os critérios contábeis⁴⁷⁴ (para quem o início do período de depreciação marca o início da utilização do ativo imobilizado pelo prazo em que durar a depreciação do bem) e os critérios fiscais⁴⁷⁵ utilizados no ICMS (com o início do direito de crédito do ICMS pré-determinado em 48 meses). Ou seja, pode haver várias situações práticas de insegurança jurídica e risco para empresas com ativos imobilizados com vida útil menor que 48 meses, em se perderem parcialmente os créditos do ICMS a partir da depreciação completa daquele ativo imobilizado (que contabilmente implicará a baixa daquele ativo imobilizado do balanço patrimonial da pessoa jurídica).

⁴⁷⁴ Pronunciamento CPC nº 27 – Ativo Imobilizado – Itens 55 e 60:

“55. A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração.”

“60. O método de depreciação utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros.”

⁴⁷⁵ Artigo 61, § 10 do RICMS/SP:

“Artigo 61 - Para a compensação, será assegurado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, nos termos do item 2 do § 1º do artigo 59, relativamente a mercadoria entrada, real ou simbolicamente, em seu estabelecimento, ou a serviço a ele prestado, em razão de operações ou prestações regulares e tributadas

(...)

§ 10 - O crédito decorrente de entrada de mercadoria destinada à integração no ativo permanente, observado o disposto no item 1 do § 2º do artigo 66:

1 - será apropriado à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

2 - para seu cálculo, terá o quociente de um quarenta e oito avos proporcionalmente aumentado ou diminuído "pro rata die", caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês. (...)"

A depreciação é um conceito contábil que corresponde ao encargo periódico que determinados bens (em especial, os ativos imobilizados) sofrem, por uso, obsolescência ou desgaste natural. Pela contabilidade o período de depreciação deve corresponder ao período de vida útil econômica daquele bem ou ativo imobilizado.

Em termos fiscais, alguns tributos indiretos, por exemplo, as contribuições PIS-COFINS permitem o crédito do imposto conforme se transcorre a depreciação das máquinas e equipamentos. Em verdade, a depreciação utilizada na legislação das contribuições PIS-COFINS seguem padrões fixados pela Receita Federal do Brasil para o Imposto de Renda, podendo haver a necessidade de controles paralelos (controles fiscais na parte B do LALUR) no caso da depreciação contábil não coincidir exatamente com a depreciação contábil fixada pelo critério econômico da utilização do bem. De qualquer forma, pode-se dizer que até certo ponto a legislação tributária federal (de PIS-COFINS) é bastante aderente ao critério contábil de depreciação do ativo imobilizado.

Por sua vez, a legislação tributária do ICMS é totalmente alheia a utilização econômica do bem do ativo imobilizado e não se preocupa com o prazo efetivo de depreciação do bem ou ativo imobilizado, estabelecendo fictamente e expressamente na Lei Kandir⁴⁷⁶ o creditamento do ICMS em 48 parcelas mensais (o que corresponderia a uma expectativa de utilização do ativo imobilizado por um prazo de 4 anos).

⁴⁷⁶ Lei Complementar 87/1996:

“Art. 20. (...)”

§ 5o Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP n° 102, de 11.7.2000) (Vide Lei Complementar n° 102, de 2000) (Vide Lei Complementar n° 102, de 2000)

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP n° 102, de 11.7.2000)

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso Incluído pela LCP n° 102, de 11.7.2000)

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Redação dada pela Lei Complementar n° 120, de 2005)

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; (Inciso Incluído pela LCP n° 102, de 11.7.2000)

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; (Inciso Incluído pela LCP n° 102, de 11.7.2000)

Um exemplo de situação de fato que gera problemas no creditamento do ICMS para as pessoas jurídicas, especialmente as indústrias é a seguinte situação: um contribuinte pelas normas contábeis pode estimar a depreciação e a vida útil econômica de uma máquina de acordo com a sua efetiva utilização. No caso de uma máquina com vida útil econômica de 3 anos, a fiscalização direta do ICMS dos Estados se deparará com dúvidas interpretativas, se será possível o crédito integral (em 4 anos - 48 meses) ou parcial (em 3 anos – 36 meses) do ICMS. Ou seja, haverá dúvidas em relação à possibilidade de creditamento ou não do último ano (em que a máquina já não mais estará em atividade por ter se desgastado ou ter se tornado obsoleta, tendo inclusive já ocorrido a sua “baixa contábil” no Balanço Patrimonial da entidade).

Outra situação similar que encontrará maior óbice ainda ao creditamento do ICMS é se após o final da vida útil desta máquina, ou seja, após os 3 anos de uso, houver a venda do que sobrou da máquina (ainda que na forma de sucata). Note que a Lei Kandir diz expressamente que *“na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio”*. Diversas dúvidas práticas se impõem na interpretação da Lei Kandir, pois no exemplo trazido a máquina foi plenamente utilizada para a finalidade proposta e produziu efetivamente mercadorias abarcadas pelo ICMS durante toda sua vida útil (no caso de 3 anos). Haveria o direito ao crédito remanescente do último ano? A baixa contábil por depreciação equivale à situação jurídica trazida pela legislação tributária de “alienação”? E se houver a alienação de uma máquina já totalmente depreciada, que provavelmente já não tem mais um valor intrínseco como uma máquina, mas talvez só tenha algum valor econômico como sucata, por exemplo.

Enfim, note que neste quesito há um grande descompasso entre o que foi traçado pela legislação contábil e o que foi estabelecido pela legislação tributária do ICMS, criando um campo de interpretação bastante cediço nestes casos concretos limítrofes, havendo de fato o risco dos ativos imobilizados com vida útil menor que 48 meses implicarem na perda, ainda que parcial, dos créditos do ICMS do ativo imobilizado. Este é inclusive o entendimento mais recente da Consultoria Tributária paulista, conforme exarado na

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)” G.N.N.

Resposta de Consulta 9151/2016⁴⁷⁷, em que se entendeu que no caso de um ativo imobilizado que se desgasta em menos de 48 meses haverá a perda do crédito de ICMS

⁴⁷⁷ “**RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 9151/2016, de 27 de Junho de 2016.**

Ementa: ICMS – Prestação de serviços de transporte de passageiros - Aquisição de pneus – Bens contabilizados como ativo imobilizado – Crédito - Desgaste do bem antes do lançamento da última parcela.

I. O ICMS referente à aquisição de pneus, empregados em veículos destinados à prestação de serviço de transportes, poderá ser apropriado como crédito quando, se admitido pelas regras contábeis vigentes, esses itens forem contabilizados como bem do ativo imobilizado do estabelecimento de transportadora.

II. Nessa hipótese, o valor do crédito a ser tomado deverá corresponder, proporcionalmente, às prestações de transporte regularmente tributadas, realizadas pelo adquirente, que tenham como sujeito ativo o Estado de São Paulo (prestações intermunicipais ou interestaduais iniciadas no território paulista). Além disso, é necessário que o contribuinte, empresa transportadora, não tenha optado pelo crédito outorgado, na forma facultada à atividade de transporte.

III. Se classificado como bem do ativo imobilizado, terminada a vida útil do pneu antes do prazo de 48 meses, previsto para a apropriação mensal do crédito referente à aquisição, as parcelas remanescentes não deverão ser apropriadas (artigo 66, § 2º, item 2 do RICMS/2000).

Relato

1. A Consulente possui como atividade econômica principal, registrada no Cadastro de Contribuintes do ICMS (Cadesp), o “transporte rodoviário coletivo de passageiros, sob regime de fretamento, municipal” (49.29-9/01) e, entre outras atividades econômicas secundárias, a de “transporte rodoviário coletivo de passageiros, sob regime de fretamento, intermunicipal, interestadual e internacional” (49.29-9/02).

2. Informa que, conforme orientações dispostas nas Respostas às Consultas Tributárias no 796/2004 e no 5278/2015, entende que poderá aproveitar o crédito tributário relativo à aquisição de pneus empregados em veículos utilizados na prestação de serviço de transporte, independentemente da Unidade da Federação em que esses itens forem adquiridos.

3. Prossegue o seu entendimento no sentido de que o crédito de ICMS relativo à aquisição de pneus será aproveitado na proporção de 1/48 avos quando contabilizados no ativo imobilizado da empresa. Relativamente à situação em que os pneus forem adquiridos sem destaque do imposto, devido ao recolhimento antecipado previsto pelo sistema de substituição tributária, o ICMS será obtido pela aplicação da alíquota cabível sobre o preço da mercadoria indicado na Nota Fiscal.

4. Por fim, apresenta as seguintes indagações:

4.1 O ICMS referente à aquisição de pneus poderá ser apropriado como crédito quando os pneus forem registrados no ativo imobilizado?

4.2 Considerando que o crédito de ICMS referente ao pneu será lançado à razão de 1/48 avos por mês e considerando que a vida útil de um pneu é de 2 anos aproximadamente, poderá ser mantida a apropriação das frações de 1/48 avos restantes que excederem o final da vida útil do pneu?

4.3 Quando não houver destaque do imposto na Nota Fiscal, em função do recolhimento antecipado previsto pelo sistema de substituição tributária, o crédito do ICMS poderá ser calculado pela aplicação da alíquota cabível sobre o preço da mercadoria constante na Nota Fiscal?

Interpretação

5. Primeiramente, é necessário informar que entende-se que a RC no 796/2004 foi mencionada por equívoco pela Consulente uma vez que a RC no 796/2003, exarada em 20/04/2004, é que cuida da questão do aproveitamento do crédito na aquisição de pneus.

6. Em segundo lugar, deve ser alertado que eventual crédito, referente a valor do ICMS incidente nas aquisições não poderá ser apropriado se, por ventura, a Consulente prestar serviço de transporte de passageiros, isento ou não tributado pelo ICMS, nos termos do artigo 60 do RICMS/2000, ou se for optante pelo crédito outorgado, previsto no artigo 11 do Anexo III do RICMS/2000.

7. Com relação à indagação do subitem 4.1, considerando a situação exposta pela Consulente, se efetivamente os pneus puderem ser contabilizados na conta do Ativo Imobilizado, observadas as normas contábeis vigentes, o valor do respectivo ICMS poderá ser apropriado como crédito quando forem integrados a veículo utilizado na prestação de serviço de transporte, na proporção das prestações de serviço de transporte com início no Estado de São Paulo e sujeitas à incidência do imposto (prestações intermunicipais e interestaduais).

remanescente. O caso analisado versou sobre a aquisição de pneus para caminhões, ou seja, pneus empregados em veículos destinados à prestação de serviço de transporte, em que poderá ser apropriado como crédito quando, admitido pelas regras contábeis vigentes, que esses itens sejam contabilizados como bem do ativo imobilizado do estabelecimento de transportadora. Todavia, se classificados os pneus como bem do ativo imobilizado, terminada a vida útil do pneu antes do prazo de 48 meses, previsto para a apropriação mensal do crédito referente à aquisição, entendeu-se que as parcelas remanescentes não deverão ser apropriadas (artigo 66, § 2º, item 2 do RICMS/SP)⁴⁷⁸.

Todavia, confesso que a interpretação do tema é polêmica. Neste sentido, nos inclinamos a entender que o que o legislador tributário do ICMS fez, foi simplesmente ultra simplificar o tratamento tributário conferido ao ativo imobilizado, no que diz respeito à vida útil do bem. Enquanto outros tributos indiretos adotaram o creditamento com base no período de depreciação (ainda que o conceito de depreciação contábil tenha sido modificado por um conceito de depreciação no IRPJ e no PIS-COFINS), noto que no ICMS, simplesmente o legislador tributário adotou uma depreciação presumida de 48 meses (ou seja, de 4 anos). Dessa forma, o legislador tributário simplificou a questão do

8. Assim, proporcionalmente às prestações de serviço de transporte tributadas pelo ICMS, iniciadas no Estado de São Paulo, a Consulente terá direito ao crédito do imposto estadual incidente na aquisição de pneus contabilizados como ativo imobilizado, mesmo em relação a aquisições realizadas em outra Unidade da Federação.

9. Prosseguindo a análise dos questionamentos (subitem 4.2), tem-se que conforme o artigo 20, inciso I, da Lei Complementar 87/1996, referente aos créditos de aquisições de mercadorias destinadas ao Ativo Imobilizado, a apropriação será feita à razão de 1/48 avos por mês. Entretanto, ocorrendo o esgotamento da vida útil do pneu antes do prazo de 48 meses, a Consulente não deverá se apropriar das parcelas remanescentes (artigo 66, § 2º, item 2 do RICMS/2000).

10. Quando o documento fiscal de aquisição desses bens não apresentar o destaque do valor do imposto, em função do recolhimento antecipado dos tributos referentes ao sistema de substituição tributária (questão do subitem 4.3), o valor do imposto deverá ser calculado mediante aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo que seria atribuída à operação própria do remetente se sujeito ao regime comum de tributação, observado o disposto no artigo 272 do RICMS/2000."

⁴⁷⁸ RICMS/SP:

"SUBSEÇÃO II - DA VEDAÇÃO DO CRÉDITO

Artigo 66 - Salvo disposição em contrário, é vedado o crédito relativo à mercadoria entrada ou adquirida, bem como ao serviço tomado (Lei 6.374/89, arts. 40 e 42, o primeiro na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XX):

I - alheios à atividade do estabelecimento;

(...)

§ 1º - A vedação do crédito estende-se ao imposto incidente sobre serviço de transporte ou de comunicação relacionado com mercadoria que vier a ter qualquer das destinações mencionadas neste artigo.

§ 2º - Além da aplicação, no que couber, das hipóteses previstas no "caput", é também vedado o crédito relativo à mercadoria destinada a integração no ativo permanente:

1 - se previsivelmente, sua utilização relacionar-se exclusivamente com mercadoria ou serviço objeto de operações ou prestações isentas ou não tributadas;

2 - em qualquer hipótese em que o bem deixar de ser utilizado no estabelecimento para o fim a que se destinar antes de decorridos os prazos previstos no § 10 do artigo 61, a partir da data da ocorrência do fato, em relação à parcela restante do crédito." G.N.

creditamento do ICMS, considerando que todos os bens do ativo imobilizado serão utilizados em 4 anos. O problema surge, quando um bem do ativo imobilizado (que seja usado para fins de industrialização/comercialização de bens e serviços tributáveis pelo ICMS) tem uma vida útil econômica maior que 1 ano, mas menor do que os 48 meses. Em nosso entender, desde que tal bem do ativo imobilizado seja de fato utilizado na atividade de produção ou comercialização de bens e serviços tributáveis pelo ICMS, haveria naturalmente o direito ao crédito integral do ICMS pago na aquisição de bem do ativo imobilizado. A perda dos créditos remanescentes não nos figura uma medida adequada, pois só há a interrupção do creditamento nos casos em que há uma alienação do ativo imobilizado, que ainda poderá ser utilizado por um outro adquirente e fruir benefícios para outrem. No caso específico em que o bem exaure toda a sua funcionalidade num prazo menor que 48 meses, só vem a denotar que o referido bem do ativo imobilizado foi plenamente utilizado nas atividades atinentes àquele contribuinte, e por isto, entenderia que haveria o direito ao creditamento das parcelas remanescentes. Há inclusive aqueles que entendem que o creditamento total poderia ser feito em tempo menor que os 48 meses. Não me filio a esta idéia, por entender que a legislação tributária foi clara da necessidade de aproveitamento do crédito em parcelas de 48 avos, mas entendo que tendo o bem se exaurido na produção/comercialização de mercadorias e serviços tributados pelo ICMS haveria o direito do término do creditamento em relação às parcelas remanescentes.

6.3.3 Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado – Início do Creditamento do ICMS do Ativo Imobilizado (item 10).

- c) quanto ao início do creditamento do ICMS para um ativo imobilizado há divergência temporal entre os critérios das normas contábeis (que prevê o início do período de depreciação quando o bem do ativo imobilizado está pronto para uso⁴⁷⁹) e os critérios fiscais utilizados no ICMS (que prevê o início do direito de crédito do ICMS já na aquisição do ativo imobilizado— conforme inciso I § 5º do artigo 20 da Lei Kandir⁴⁸⁰).

⁴⁷⁹ Item 55 do CPC 27 – Ativo Imobilizado:

“55. A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração.”

⁴⁸⁰ Conforme inciso I § 5º do artigo 20 da Lei Kandir, reproduzido no artigo 61 do RICMS-SP:

“Artigo 61 do RICMS/SP (...) § 10 - O crédito decorrente de entrada de mercadoria destinada à integração no ativo permanente, observado o disposto no item 1 do § 2º do artigo 66:

1 - será apropriado à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

2 - para seu cálculo, terá o quociente de um quarenta e oito avos proporcionalmente aumentado ou diminuído "pro rata die", caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês.”

Embora aparentemente a norma tributária possa traçar um momento distinto para o início do creditamento fiscal, veremos nos exemplos abaixo que há dúvidas e insegurança jurídica em relação a qual seria o momento mais adequado para se iniciar o creditamento do ativo imobilizado no ICMS, na medida em que a própria legislação tributária do ICMS condiciona o crédito do imposto à efetiva utilização do ativo imobilizado na produção e saída de mercadorias tributadas pelo imposto.

Um exemplo real de uma situação de fato que irá ensejar este tipo de dúvida e que inclusive já foi objeto de consulta tributária por parte de contribuintes em São Paulo é a seguinte situação: uma empresa contribuinte que tenha um período pré-operacional, ou seja, que comprou máquinas para instalação industrial, e irá demorar alguns meses para colocá-las em condição de uso, deverá começar a contar o início do creditamento do ICMS do ativo imobilizado de que momento (do mês de aquisição da Nota Fiscal ou do mês em que o equipamento estiver pronto para entrar em uso?).

Notem que pelas regras fiscais do ICMS a falta de saídas tributadas (nos períodos de inatividade) não gerariam direito ao crédito do ICMS, pois o crédito do ICMS está condicionado a um percentual de saídas efetivamente tributadas apuradas por meio do CIAP⁴⁸¹. Desta forma, ao demorar alguns meses para entrar em operação os créditos dos primeiros meses seriam por completos perdidos, ainda que posteriormente a máquina quando esteja em uso seja utilizada plenamente utilizada na produção industrial e na saída de mercadorias plenamente tributadas pelo ICMS.

Esta situação acima gera um desconforto quanto à mitigação do princípio da não-cumulatividade e um questionamento desta norma tributária com base em fundamentações contábeis, pois pelo item 55 do CPC 27⁴⁸² a vida útil do ativo imobilizado (momento de início de sua depreciação contábil) só se inicia quando este equipamento estiver efetivamente disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela empresa de modo a produzir e efetivamente poder gerar um fluxo de caixa para a entidade empresarial.

A maioria dos Estados, em geral, procura aplicar a Lei Kandir de maneira literal de modo que nestas condições a empresa que está fazendo investimentos e encontra-se

⁴⁸¹NOTA - V .PORTARIA CAT-25/01, de 02-04-2001 (DOE 03-04-2001). Disciplina a apropriação do crédito do imposto relativo à aquisição de bens destinados ao ativo permanente e institui o "Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente - CIAP". Este livro fiscal é adotado em todas as Unidades Federativas e não apenas em São Paulo.

⁴⁸² Item 55 do CPC 27 – Ativo Imobilizado:

“55. A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração.”

naqueles primeiros meses em fase pré-operacional acaba por perder as parcelas do ICMS em relação ao ativo imobilizado que foi investido, e ainda não está no local em condições de pleno uso. Todavia, o Estado de São Paulo por meio de uma interpretação teleológica e considerando inclusive que o ativo imobilizado só o é assim considerado, quando puder estar disponível para o uso para a finalidade pretendida pela entidade empresarial, considerou em entendimentos recentes como é o caso da Resposta de Consulta 9135/2016⁴⁸³, que o crédito do ativo imobilizado deve começar a ser creditado somente quando os bens entrarem em operação e iniciarem a produção de mercadorias.

⁴⁸³ “**RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 9135/2016, de 04 de Maio de 2016.**

Ementa: ICMS - Crédito - Ativo imobilizado - Momento da apropriação.

I. O crédito do valor do ICMS referente à entrada de bens destinados a integrar o ativo imobilizado deve ter sua primeira fração lançada a partir do momento em que os bens entrarem em operação e iniciarem a produção de mercadorias.

II. O lançamento do crédito deve ser realizado durante 48 (quarenta e oito) meses consecutivos.

Relato

1- A Consulente, cuja atividade principal, segundo a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, é “21.10-6/00 - Fabricação de produtos farmoquímicos”, informa ser “pessoa jurídica de direito privado, que exerce, na forma seu estatuto social, as atividades de (a) Produção, comercialização, transporte de produtos radioativos, importação, exportação e prestação de serviços para manipulação e produção de fármacos, radiofármacos e correlatos, bem como assessoria, consultoria, treinamento, assistência técnica e manutenção, pesquisa e desenvolvimento e; (b) A participação em outras sociedades, como sócia ou acionista.”.

2- Expõe que adquiriu bens do ativo imobilizado a serem utilizados em seu processo produtivo e que tais bens foram tributados pelo ICMS. Acrescenta que suas operações de venda são integralmente tributadas pelo imposto.

3- Informa que houve um período considerável entre a compra desses bens e o início da operação da empresa. Dessa forma, entende que há um crédito acumulado à razão de 1/48 relativamente aos meses desse período pré-operacional.

4- Entende que a legislação do Estado de São Paulo não é clara sobre a possibilidade de utilização desse crédito; dessa forma, indaga se poderá utilizar o crédito acumulado durante o período em que não teve operação e faturamento, de forma a compensar com o ICMS que tem a pagar decorrente das operações com seus produtos.

Interpretação

5 - Observa-se que a Consulente não especifica qual é o bem do ativo imobilizado, nem descreve sua utilização no seu processo produtivo. Pela falta de dados para análise, a presente resposta não assegura direito a crédito.

6- Posto isso, esclarecemos, com base nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações e 61, § 10 do RICMS/00, que:

6.1. Nas aquisições de bens que, após instalados e integrados ao ativo imobilizado da Consulente, darão início à produção de mercadorias com saídas tributadas, o direito ao crédito do valor do ICMS referente aos bens dar-se-á a partir do momento em que eles entrarem efetivamente em operação.

6.2. O início da apropriação do crédito do valor do ICMS, à razão de 1/48 avos ao mês, relativo aos bens em questão, dar-se-á a partir do momento em que os bens iniciarem a produção de mercadorias no estabelecimento, devendo ser realizado durante 48 (quarenta e oito) meses consecutivos.

7- Dessa forma, não há que se falar em crédito “acumulado”, uma vez que a fase pré-operacional não gera direito ao crédito do imposto pago pela aquisição de bem para o ativo imobilizado.

8- Por oportuno, recomendamos a leitura das disposições contidas na Portaria CAT 25/01 (Disciplina a apropriação do crédito do imposto relativo à aquisição de bens destinados ao ativo permanente e institui o “Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente - CIAP”); e na Portaria CAT-41/03 (Disciplina o

Em nosso ver, a interpretação conferida pelo Fisco paulista é a mais adequada do ponto de vista de uma interpretação verdadeiramente teleológica e de acordo com o princípio da não-cumulatividade. Em que pese, a eventual possibilidade da legislação tributária em alterar algumas características dos institutos de direito privado apenas para fins dos seus efeitos tributários (e não para fins do direito privado), fato é que o crédito do ICMS está condicionado ao reconhecimento do bem como ativo imobilizado, este regido pelas normas jurídico contábeis. Na medida em que as normas contábeis vigentes reconhecem que a vida útil do ativo imobilizado (que coincide com o momento de início de sua depreciação contábil) só se inicia quando este equipamento estiver efetivamente disponível para uso (quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela empresa de modo a produzir e efetivamente poder gerar um fluxo de caixa para a entidade empresarial) o direito tributário não pode ignorar esta norma, pois ao se remeter a um conceito disciplinado na seara das normas contábeis e societárias deve incorporá-lo assim como definido pelo direito privado. Desta forma, entendo que a norma conforme do inciso I § 5º do artigo 20 da Lei Kandir⁴⁸⁴ deve ser interpretada no sentido de que o crédito do ativo imobilizado deve se iniciar “*no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento*” de um ativo imobilizado, que esteja no local e pronto para uso nas finalidades empresariais. Portanto, há de se elogiar a lucidez das interpretações proferidas pelo Fisco paulista neste sentido, pois a interpretação literal conduziria a uma afronta ao princípio da não-cumulatividade e promoveria um verdadeiro desincentivo ao investimento industrial, em um Estado que é o coração econômico do Brasil.

6.3.4 Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado – Bens (Ativo Imobilizado) em poder de terceiros e o creditamento do ICMS (item 11).

d) quanto à possibilidade ou impossibilidade de crédito do ICMS do ativo imobilizado que esteja fora do estabelecimento da empresa contribuinte (ou seja, em poder de terceiros), há clara divergência entre os critérios contábeis⁴⁸⁵ (em que o

lançamento de crédito fiscal decorrente das aquisições de bens do ativo permanente e dá outras providências).”

⁴⁸⁴ Conforme inciso I § 5º do artigo 20 da Lei Kandir, reproduzido no artigo 61 do RICMS-SP:

“*Artigo 61 do RICMS/SP (...) § 10 - O crédito decorrente de entrada de mercadoria destinada à integração no ativo permanente, observado o disposto no item 1 do § 2º do artigo 66:*

1 - será apropriado à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

2 - para seu cálculo, terá o quociente de um quarenta e oito avos proporcionalmente aumentado ou diminuído "pro rata die", caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês.”

⁴⁸⁵ Conceito de Imobilizado (para uso na produção/fornecimento de mercadorias e serviços) com base no item 6 do CPC 27:

reconhecimento do ativo imobilizado depende de que exista o uso na produção/fornecimento de mercadorias e serviços, mas sem se importar onde esteja o bem fisicamente nem se importar com a propriedade jurídica do bem) e os critérios fiscais utilizados no ICMS (que apregoam a necessidade de estorno do crédito nas saídas não-tributadas⁴⁸⁶). Ou seja, há insegurança jurídica e risco (dúvida por parte dos Fiscos e das empresas contribuintes) se os ativos imobilizados que estejam com parceiros comerciais da empresa podem conferir ou não crédito do ICMS, especialmente quando estes saírem fisicamente do estabelecimento de origem para estes terceiros parceiros (normalmente em operações sem a incidência do imposto).

De acordo com o Pronunciamento CPC nº 27 – Ativo Imobilizado, o ativo imobilizado é um ativo tangível mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou, ainda, para aluguel ou para fins administrativos e que se espera utilizar por mais de 01 (um) período. Os itens registrados no Ativo Imobilizado correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens. Portanto, os itens contábeis que possuem esta característica não precisam, necessariamente, pertencer juridicamente à entidade que detém a sua posse, para serem contabilmente reconhecidos. Uma entidade que exerça o controle, assuma os riscos e cujos benefícios econômicos de determinado bem fluam para si, deverá reconhecê-lo como ativo imobilizado no seu balanço, ainda que não detenha a sua propriedade jurídica ou ainda que não detenha sua posse direta. Numa situação como esta descrita, a propriedade jurídica ou a posse direta

“Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.”

⁴⁸⁶ Noção Fiscal de que o Ativo Imobilizado deve estar dentro do estabelecimento. Idéia que é reforçada pelo dispositivo do Estorno nas Saídas Não-Tributadas, conforme a Lei Kandir no artigo 20, §5º:

“Art. 20. (...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000) (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000) (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000)

(...)

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

(...)” G.N.N.

não seriam critérios relevantes para a norma contábil determinar a sua contabilização como ativo imobilizado, sendo evidente que para a contabilidade vigora a noção de propriedade econômica.

Subtende-se, portanto, que neste grupo de contas do balanço patrimonial, são incluídos todos os ativos tangíveis ou corpóreos de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade. Um item do ativo imobilizado deve ser mensurado pelo seu custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva depreciação, amortização ou exaustão e das demais perdas para redução ao seu valor recuperável.

Face ao exposto, em relação ao ativo imobilizado que esteja localizado fisicamente fora do estabelecimento da entidade que detenha a sua propriedade jurídica, portanto em poder de terceiros, existe uma discussão fiscal acerca de quem deve se apropriar do crédito de ICMS relativo ao bem, ou seja, se o proprietário⁴⁸⁷ do bem ou o seu detentor, em decorrência de contrato de leasing financeiro, comodato etc., identificando quem normalmente possui o controle, os riscos e os benefícios alusivos à propriedade econômica do bem.

Manoel de Almeida Henrique⁴⁸⁸ traz um exemplo vivo no ICMS, dos eventuais impactos da convergência das normas contábeis internacionais, ao narrar o seguinte exemplo:

“Um exemplo é uma indústria de produtos congelados que fornece sem custos geladeiras para supermercados, bares e padarias para expor e vender seus produtos. Contabilmente, seguindo a essência sobre a forma, e eventualmente, diante da transferência dos riscos e benefícios para os supermercados, bares e padarias, a indústria não deve registrar as geladeiras como ativo imobilizado e, como consequência, em sua escrituração fiscal, não pode se aproveitar do crédito do ICMS. Essa situação tem levado diversas empresas a serem autuadas pelo fisco estadual por escrituração de crédito indevido do ICMS, já que o fisco entende que, para o direito ao crédito do ICMS, os bens deveriam se encontrar nos estabelecimentos da indústria (artigo 20 e inciso III do artigo 33 da LC 87/1996)”

⁴⁸⁷ Atentar que enquanto o direito privado se preocupa com o conceito de proprietário jurídico a contabilidade persegue o conceito do proprietário econômico (aquele que assume os riscos e cujos benefícios econômicos de determinado bem fluam para si).

⁴⁸⁸ HENRIQUE, Manoel de Almeida. *Livros contábeis – a escrituração contábil no atual cenário tributário*. São Paulo, Ed. Trevisan, 2016, p. 65.

Neste ponto há diversas situações de fato passíveis de discussão: há contribuintes que possuem ativos imobilizados em poder de terceiros por meio de contratos jurídicos diversos – seja, por exemplo, por leasing, por comodato ou por algum tipo de contrato de exclusividade (por exemplo, fabricantes de sorvete e de cerveja que cedem geladeiras personalizadas com sua marca para comerciantes exclusivos dos seus produtos).

Há casos práticos de autuação em São Paulo⁴⁸⁹, e também no Rio de Janeiro⁴⁹⁰, relativos ao crédito de ICMS de ativos imobilizados “geladeiras” que são cedidos em comodato por grandes indústrias (no caso de indústrias de sorvetes e cervejas) a comerciantes e que ensejam a discussão quanto ao direito ao crédito do ativo imobilizado pela empresa cedente e que ainda o utiliza para fins de gerar fluxo de caixa para seus negócios. A discussão nesses casos passava necessariamente pela polêmica de onde se efetuar o crédito do ICMS, isto é, se na entidade que detinha a propriedade (a fabricante do produto) ou na que detinha a posse (comerciante exclusivo do produto), e se a forma de contabilização no caso concreto influenciaria o direito ao crédito. Isto porque sabemos que o correto reconhecimento do ativo imobilizado pela contabilidade é indicativo de haver a propriedade econômica.

Adolpho Bergamini⁴⁹¹ se posiciona no sentido de que haveria direito ao crédito do ICMS sobre as aquisições de ativos imobilizados que são posteriormente cedidos em comodato, interpretando de forma restrita a vedação de crédito em relação a atividades alheias ao estabelecimento. No seu entendimento, desde que os ativos imobilizados cedidos em comodato se prestem, efetivamente, à viabilização de operações mercantis tributadas com outras mercadorias, haveria direito ao crédito do ICMS. Todavia, enfatiza que em várias Unidades Federativas, há interpretações e instruções normativas que impedem o creditamento do ICMS no caso de saída dos bens do ativo imobilizado em comodato a outros contribuintes (como em Minas Gerais, por meio da Instrução Normativa nº 02/2009⁴⁹², no Rio de Janeiro e no Rio Grande do Sul pela jurisprudência do

⁴⁸⁹ Auto de Infração relativo a uma grande indústria do setor de bebidas. Por motivo de respeito ao sigilo fiscal, o pesquisador não está informando o nome da empresa. De qualquer forma possui o número da autuação guardado, caso haja interesse em pesquisar a íntegra.

⁴⁹⁰ Vide jurisprudência do STJ ainda neste subtópico.

⁴⁹¹ BERGAMINI, Adolpho. *ICMS – Coleção Curso de Tributos Indiretos Volume I*, 2ª Edição, São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013, p. 435-443.

⁴⁹² “**INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 02, DE 13 DE ABRIL DE 2009 (MG de 14/04/2009)**

Dispõe sobre a vedação à apropriação de créditos do ICMS em relação aos bens destinados à incorporação ao ativo permanente do estabelecimento, quando da saída destes bens em operação de cessão por comodato.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo art. 231 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, e

considerando que o ICMS é não cumulativo, compensando-se o imposto devido nas operações e prestações com o montante incidente nas operações e prestações anteriores, conforme estabelece o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal;

considerando que a realização de operações e prestações com a não-incidência do imposto implica a anulação do crédito do imposto decorrente das operações e prestações anteriores, nos termos do art. 155, § 2º, II, “b”, da Constituição Federal;

considerando, no entanto, que o retorno ao estabelecimento, para posterior operação tributada, de mercadoria anteriormente saída com a não-incidência do ICMS, enseja o direito ao crédito do imposto decorrente da entrada original da mercadoria no estabelecimento;

considerando que a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, com base no disposto no art. 155, § 2º, XII, “c”, da Constituição Federal, estabelece o regime de compensação do imposto, prevendo as regras relativas à apropriação dos créditos de ICMS;

considerando que o art. 20, § 1º, da Lei Complementar nº 87, de 1996, veda a apropriação de créditos do imposto pela entrada de mercadoria, serviços e bens alheios à atividade do estabelecimento;

considerando que essas regras se aplicam às mercadorias em geral, inclusive aos bens destinados ao ativo permanente do estabelecimento;

considerando, no entanto, que o art. 20, § 5º, da Lei Complementar nº 87, de 1996, estabelece sistemática própria para o aproveitamento do crédito do imposto decorrente da entrada, no estabelecimento, de bens destinados ao ativo permanente;

considerando que o crédito do imposto decorrente da entrada, no estabelecimento, de bens destinados ao ativo permanente se faz em parcelas, à razão de 1/48 por mês, pelo prazo de quatro anos contado da entrada do bem no estabelecimento, conforme art. 20, § 5º, I, da Lei Complementar nº 87, de 1996;

considerando que o art. 20, § 5º, V, da Lei Complementar nº 87, de 1996, dispõe que na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio, e que esta regra é aplicável, também, à saída em operação de cessão por comodato;

considerando que o art. 11, § 3º, da Lei Complementar nº 87, de 1996, com base no disposto no art. 155, § 2º, XII, “d”, da Constituição Federal, define que estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente;

considerando que a saída em comodato de bem do ativo permanente ocorre com a não-incidência do ICMS (Súmula 573 do Supremo Tribunal Federal e art. 5º, caput, XIII, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002);

considerando que a legislação tributária aplicável ao ICMS possui conceito próprio de estabelecimento;

considerando que o bem do ativo permanente cedido em comodato não é utilizado nas atividades operacionais do estabelecimento ao qual pertence (art. 66, § 5º, II, do RICMS), caracterizando, assim, bem alheio à atividade do estabelecimento (art. 70, § 3º, do RICMS);

considerando que o contrato de comodato, disciplinado nos arts. 579 a 585 do Código Civil (Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), tem como requisito o retorno do bem cedido em comodato ao seu proprietário, por se tratar de espécie de empréstimo;

considerando, portanto, a necessidade de conjugar, de um lado, a aplicação das regras relativas à não-cumulatividade do ICMS, à anulação de crédito em face de operações com não-incidência, à vedação de apropriação de crédito de imposto decorrente da entrada de bens alheios à atividade do estabelecimento e à sistemática de apropriação parcelada de créditos do imposto decorrente da entrada de bens destinados ao ativo permanente do estabelecimento, e de outro, a saída em comodato de bem do ativo permanente sem a incidência do imposto e sua caracterização como alheio à atividade do estabelecimento ao qual pertença;

considerando, por fim, a necessidade de orientar os servidores e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação da legislação tributária, dirimindo as dúvidas sobre a apropriação de créditos de ICMS relativos aos bens do ativo permanente do estabelecimento, quando ocorrer a cessão desses bens em comodato, RESOLVE expedir a seguinte Instrução Normativa:

Art. 1º É vedada a apropriação de créditos de ICMS decorrentes da entrada no estabelecimento de bens destinados ao ativo permanente cedidos em comodato.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo aplica-se inclusive quando os bens cedidos em comodato se destinem à industrialização de mercadorias por encomenda do estabelecimento comodante.

contencioso administrativo). Todavia, nos lembra Bergamini que no contencioso administrativo em São Paulo, o tema é ainda controverso com decisões em ambos os sentidos, mas destaca um precedente favorável ao creditamento do ICMS na 13ª Câmara no ano de 2.012, proferido na época pelo nosso atual Presidente do Tribunal de Impostos e Taxas Dr. Oswaldo Faria de Paula.

Em seu lúcido voto o Dr. Oswaldo Faria de Paula⁴⁹³ destaca não vislumbrar na Constituição Federal, na Lei Complementar ou na Lei paulista 6374/89 dispositivo que

Art. 2º Caso o bem seja previamente destinado a posterior saída em comodato, no momento de sua entrada no estabelecimento ao qual pertença, o valor do imposto relativo à aquisição, bem como, se for o caso, do ICMS correspondente ao serviço de transporte e à diferença de alíquotas, vinculados à sua aquisição, não será escriturado na coluna "Entrada (Crédito passível de apropriação)" do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

Art. 3º Caso ocorra a saída do bem em comodato, após sua utilização nas atividades operacionais do estabelecimento ao qual pertença e antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição:

I - não será admitido, a partir da data da cessão em comodato, o creditamento em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; e

II - será escriturado na coluna "Saída, Baixa ou Perda (Dedução de crédito)" do livro CIAP, o valor correspondente ao imposto relativo à aquisição do bem, anteriormente escriturado na coluna "Entrada (Crédito passível de apropriação)".

Art. 4º Na hipótese do bem cedido em comodato retornar ao estabelecimento comodante e ser reinserido nas atividades operacionais deste, antes de completado o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, o crédito relativo à fração que corresponder ao restante do quadriênio poderá ser apropriado, mediante escrituração no CIAP.

Art. 5º São passíveis de estorno os créditos de ICMS decorrentes da entrada de bens destinados ao ativo permanente cedidos em comodato apropriados em desacordo com o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 6º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário."

⁴⁹³ "21) Raciocínio na linha de que afinal o valor pago pelos bens do ativo imobilizado comporão o custo das mercadorias produzidas e/ou comercializadas, devendo o imposto pago ser objeto de compensação, porém apenas para os bens considerados instrumentais, bens que participem, no estabelecimento, do processo de industrialização e/ou comercialização de mercadorias, cujas saídas não de ser tributadas.

22) Desse modo não seria necessária apenas a propriedade do bem mas sua utilização no processo de industrialização e/ou comercialização de mercadorias do estabelecimento.

23) Como exemplo remete-se à vedação ao crédito na compra de veículos de transporte pessoal, que embora de propriedade do estabelecimento, são considerados alheios à sua atividade (salvo prova em contrário)

24) E com força na expressão "alheios à atividade do estabelecimento", com foco no estabelecimento, o fisco então não admite o crédito daqueles bens que, ainda que de propriedade da autuada, deixaram suas instalações, seu estabelecimento, operando em estabelecimento de terceiro.

(...)

26) Meu incômodo vem de uma questão quase geográfica. Caso o contribuinte adquira um bem e o mantenha operando em seu estabelecimento, produzindo as embalagens de seus produtos, o direito ao crédito do ativo é pacífico. Também não há questão armada quanto à remessa para industrialização, figura bem conhecida e amplamente utilizada no meio industrial. Todavia, se o autor da encomenda também remeter a seu contratado, que pode estar bem ali do outro lado da rua, um seu equipamento em comodato, o direito ao crédito desaparece. Nem o proprietário do bem nem o terceiro que o opera teriam direito ao crédito.

27) Enfrentando então este problema, inicialmente convém destacar que os chamados "créditos do ativo" não se confundem com os créditos que acompanham a circulação das mercadorias e que, com o mecanismo de débito x crédito aperfeiçoam o princípio da não cumulatividade. Os "créditos do ativo" são conhecidos como créditos financeiros.

(...)

37) Não encontro na Constituição Federal, na Lei Complementar ou na Lei 6374 dispositivo que determine o estorno do crédito dos bens adquiridos para ativo imobilizado e cedidos em comodato.

determine o estorno do crédito dos bens adquiridos para ativo imobilizado e cedidos em comodato; que por sua natureza de crédito financeiro, preponderaria o direito ao crédito pela aquisição, não exatamente pela operacionalidade do princípio da não-cumulatividade, tal como ocorre com as mercadorias (mas destaca que é necessária sua utilização no processo de industrialização e/ou comercialização de mercadorias).

No mesmo sentido, há de se destacar que tema análogo já foi também objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça no RMS nº 24911/RJ⁴⁹⁴, sendo que em caso específico ocorrido no Estado do Rio de Janeiro, entendeu o STJ de que o comodato de vitrines, chopeiras, freezers expositores, dentre outros bens do ativo imobilizado, que são cedidos em comodato aos varejistas pelas indústrias de cervejas e refrigerantes permitem o crédito do ativo imobilizado por estas indústrias, pois apesar do contrato de comodato, tais bens permaneceriam diretamente relacionados com a atividade-fim das indústrias e seriam necessários a continuidade da empresa.

Em nosso ver, um aspecto relevante para se analisar cada um destes casos, é verificar com base na norma contábil, quem é o efetivo proprietário econômico daquele bem, e quem poderá reconhecer aquele ativo imobilizado como seu em seu balanço

38) *Por sua natureza de crédito financeiro, preponderaria o direito ao crédito pela aquisição, não exatamente pela operacionalidade do princípio da não-cumulatividade. (...).*” (TIT/SP 13ª Câmara. AIIM 3.134.234-6. Voto-vista vencedor – Oswaldo Faria de Paula Neto. 11/05/2012).

⁴⁹⁴ “PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. EMPRESA QUE SE DEDICA À PRODUÇÃO E AO COMÉRCIO DE CERVEJAS, REFRIGERANTES, BEBIDAS EM GERAL E GÁS CARBÔNICO. AQUISIÇÃO DE BENS QUE SE DESTINAM À ATIVIDADE PROFISSIONAL DA EMPRESA. DIREITO AO CREDITAMENTO. CONVERSÃO EM RENDA DO DEPÓSITO RECURSAL EFETUADA EM MANIFESTA ILEGALIDADE. ANULAÇÃO DO PROCEDIMENTO.

1. *A partir da vigência da LC 87/96, as mercadorias entradas no estabelecimento e destinadas ao ativo permanente dão direito de crédito do ICMS (art. 20, c/c o art. 33, III, da LC 87/96) incidente na operação de aquisição, impondo-se o estorno do imposto de que se tiver creditado o contribuinte sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento vier a ser utilizado em fim alheio à atividade do estabelecimento (art. 21, III, da LC 87/96). Por outro lado, é incontroverso que a impetrante é empresa que se dedica à produção e ao comércio de cervejas, refrigerantes, bebidas em geral e gás carbônico. Nesse contexto, é evidente que as mercadorias em discussão vitrines, chopeiras, freezer expositores, mesas e cadeiras destinam-se à atividade profissional da empresa. Cumpre acrescentar que o fato de os bens em discussão serem objeto de contratos de comodato realizados com terceiros (revendedores) não implica óbice ao creditamento do ICMS.*

2. (Omissis).

3. *Como bem observado pelo Ministério Público Federal, "os bens adquiridos (chopeira, expositor etc.), destinados ao ativo permanente da recorrente, estão diretamente relacionados com a sua atividade-fim (produção e comércio de cervejas, refrigerantes, bebidas em geral, gelo e gás carbônico e produção e comércio de matérias-primas e materiais diversos, aparelhos, máquinas, equipamentos e tudo mais que seja necessário ou útil às suas atividades) e são necessários para a continuidade da empresa", razão pela qual "deve ser reconhecido o seu direito ao crédito relativo à entrada das referidas mercadorias, conforme previsto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 33, § 3º, da Lei Estadual nº 2.657/96 e, por conseguinte, à restituição dos valores da garantia do depósito recursal, indevidamente convertido em renda".*

4. *Recurso ordinário provido.*

(RMS nº 24911-RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, em 26-6-12, DJe de 6-8-12).”

patrimonial. Ou seja, em cada caso específico deve ser avaliado os critérios contábeis⁴⁹⁵ estipulados no item 6 do Pronunciamento Contábil CPC nº 27, cabendo verificar qual empresa possui de maneira efetiva a propriedade econômica representada pelos benefícios, riscos e controle desses bens. Isto porque a legislação tributária do ICMS ao tratar do ativo imobilizado fica sujeita ao regramento contábil vigente, de modo que só se pode conferir o crédito do ICMS, àquele contribuinte que possa de acordo com as normas jurídico-contábeis (notadamente do Pronunciamento CPC nº 27) reconhecer este ativo imobilizado em seu balanço patrimonial.

6.3.5 Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado – Crédito de Ativo Imobilizado para construção de um bem imóvel (item 12).

e) quanto ao crédito de ICMS que envolva a construção de um ativo imobilizado que seja considerado um bem imóvel, sempre houve divergência entre os critérios contábeis – mesmo antes da convergência contábil internacional (em que o conceito contábil de Ativo Imobilizado⁴⁹⁶ inclui bens imóveis) e os critérios fiscais utilizados no ICMS (de que não haveria o direito ao crédito de ICMS para bens imóveis, conforme por exemplo fica evidenciado na Decisão Normativa CAT 2/2000⁴⁹⁷). Ou seja, sempre houve o risco e a incerteza jurídica quanto aos contribuintes pleitearem o crédito de ICMS sobre bens imóveis, especialmente se estes se tratarem de ativo imobilizado representado por máquinas e equipamentos utilizados na produção industrial mas que correspondam a grandes estruturas físicas com as características de um bem imóvel. Ou seja, uma insegurança jurídica que, todavia, sempre existiu inclusive pelas regras

⁴⁹⁵ Conceito de Imobilizado (para uso na produção/fornecimento de mercadorias e serviços) com base no item 6 do CPC 27:

“Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.”

⁴⁹⁶ De acordo com item 6 do CPC 27 o Ativo Imobilizado é um bem tangível/corpóreo (podendo ser um bem móvel ou imóvel):

“Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.”

⁴⁹⁷ A Decisão Normativa CAT 2/2000 já está transcrita no início do item 6.3.

contábeis anteriores e também após a convergência ao padrão internacional de contabilidade (IFRS).

Apesar de a contabilidade reconhecer os bens imóveis (terrenos, edifícios etc.) como ativo imobilizado, a legislação tributária paulista não permite o creditamento referente à aquisição destes bens e nem do material necessário a sua construção. De um modo geral, se considerarmos o conceito e o propósito do princípio constitucional da não-cumulatividade, não teria mesmo cabimento permitir este tipo de creditamento. No entanto, algumas situações especiais devem chamar a atenção do fisco paulista. Se não vejamos:

Caso prático: Determinado contribuinte creditou-se de ICMS relativo ao aço e aos outros materiais utilizados na construção de uma obra de alvenaria conjugada com equipamentos. O artigo 20 da LC 87/96 deixa margens de dúvidas quanto ao direito ao crédito referente à entrada de mercadorias destinadas à construção civil, e neste sentido, a Decisão Normativa CAT 02/2000 veda expressamente tal creditamento, por entender que bem imóvel do ativo imobilizado não seria mercadoria.

Entendemos que um bem imóvel constante do ativo imobilizado não seria mercadoria (para fins fiscais), mas continuaria sendo classificado pelas regras contábeis como ativo imobilizado, portanto, mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, aluguel ou para fins administrativos etc. Considerando ainda a finalidade da concessão de crédito de ICMS decorrente da aquisição de imobilizados móveis (máquinas, equipamentos etc.), que é fomentar a economia, financiando parte do investimento do contribuinte de modo a lhe devolver o imposto que pela regra da não-cumulatividade já teria sido recolhido em operações anteriores, podemos levantar a seguinte questão: o só fato de não ser mercadoria já afasta qualquer possibilidade de creditamento ou o mais importante é avaliar se a utilização do ativo imobilizado atende à pretensão legal do fomento econômico?

Portanto, mais uma vez, constatamos que, tanto na LC 87/96, quanto na Decisão Normativa CAT 02/2000, a interpretação econômica deste tema é legalista, deixando de observar o aspecto da utilização econômica do bem, ou seja, em termos gerais, não observando o princípio da prevalência da essência econômica das operações sobre os seus aspectos jurídicos, conforme preceituam a doutrina e a legislação contábil das IFRS (materializadas nos pronunciamentos CPC), para fins de definição do que seja um ativo imobilizado.

Todavia, há outros fundamentos, inclusive constitucionais que permitiriam afastar o creditamento do ICMS, quando os ativos imobilizados possam ser caracterizados como

bens imóveis, já que o ICMS exclui do seu campo de tributação os bens imóveis, que pela divisão de competências constitucionais estão sujeitos aos tributos sobre transmissão inter vivos ou doação/causa mortis (ITBI e ITCMD) e estariam fora do campo de tributação do ICMS.

Como já foi destacado no capítulo três, um tema importante quanto ao perfil do imposto sobre o valor acrescido diz respeito à sua generalidade ou abrangência horizontal, ou seja, sobre quais realidades econômicas irá incidir o imposto sobre o valor acrescido se sobre bens móveis, serviços, imóveis. Nesta seara já nos anotava o Professor Alcides Jorge Costa⁴⁹⁸ que teoricamente o imposto sobre o valor acrescido abrangeria bens (coisas móveis corpóreas) e serviços, sendo que “*os imóveis não seriam objeto apropriado para a incidência, pois não são consumidos*”, mas que, todavia, excepcionalmente, é possível que um determinado imposto sobre o valor acrescido atinja também a tributação dos imóveis. Uma das justificativas para esta eventual opção legislativa (da incidência do imposto sobre valor acrescido sobre os imóveis) seria, por exemplo, permitir que uma empresa adquirente de uma construção industrial possa se creditar do imposto sobre o valor da construção, evitando-se assim que este imposto onere o preço dos produtos que a empresa fabrica.

Todavia, esta certamente não foi a opção legislativa adotada pelo legislador constitucional brasileiro, que excluiu do campo de tributação do nosso ICMS (brasileiro) os bens imóveis. Como bem destacado na parte teórica do capítulo 3, os bens imóveis, de acordo com o artigo 155, I e artigo 156, II da CF/88⁴⁹⁹, são tributados pelos Estados e pelos Municípios por meio de dois outros impostos: o imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) – de competência estadual nas transmissões não onerosas de bens imóveis; e o imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI) – de competência municipal nas transmissões onerosas de bens imóveis.

⁴⁹⁸ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 31.

⁴⁹⁹ “*Constituição Federal /1988:*

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

*I - **transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

(...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

*II - **transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis,** por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;”*

Desta forma os imóveis possuem no direito tributário brasileiro uma sistemática de tributação que está alheia à sistemática do imposto sobre o valor agregado, não sendo por isto possível a compensação destes outros impostos (ITCMD e ITBI) com o ICMS; de modo que, por exemplo, se uma empresa adquirir um imóvel industrial (um galpão industrial) sujeito à incidência do ITBI, não terá a possibilidade de compensar este tributo com o ICMS devido pela saída de mercadorias deste estabelecimento. Em outros sistemas tributários nos quais a tributação dos imóveis esteja albergada pelo campo de tributação do imposto sobre o valor agregado esta compensação tributária do imposto poderá ser possível pela regra da não-cumulatividade.

Por outro lado, o Pronunciamento Técnico CPC nº 27 prevê que compõe o custo do ativo imobilizado os valores incorridos na sua instalação e também para fins de definição do conceito de ativo imobilizado não importa se o bem é imóvel ou móvel. Há de fato estas situações limítrofes que geram dúvidas especialmente quando o ativo imobilizado se trata de uma máquina ou equipamento utilizado para a produção industrial, mas que tem a característica total ou parcial de ser um bem imóvel. Ou seja, há dúvida se o aspecto técnico-contábil deve prevalecer para fins de creditamento do ICMS no caso de tecnicamente o bem do ativo imobilizado puder ser considerado uma máquina ou equipamento industrial ou se há que se questionar a natureza jurídica no sentido se o resultado da obra possui a substância de um imóvel ou de um móvel, no primeiro caso com a vedação do crédito do ICMS.

Embora possa haver dúvidas em casos que são limítrofes, há uma certa zona de conforto em que certamente o bem imóvel não gera direito ao crédito de ICMS, como no caso da aquisição de um imóvel/prédio/galpão que terá uso industrial. Há daí vedação ao creditamento da construção de ativo imobilizado que se caracterize como um bem imóvel, como é o caso da construção de um prédio (ainda que de uso industrial), pois neste caso entendem os fiscos estaduais que tais bens estão fora do campo do ICMS, tanto é verdade, que a alienação de imóveis seja onerosa ou gratuita está sujeita a outra seara de tributação no campo municipal e estadual, pelo ITBI e pelo ITCMD. Este entendimento já vem sendo aplicado pelo Fisco Paulista há certo tempo, e pode ser exemplificado com a Resposta de Consulta 8931/2016⁵⁰⁰, em que não se reconheceu o crédito de materiais utilizados na

⁵⁰⁰ «**RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 8931/2016, de 31 de Maio de 2016.**

Ementa: ICMS – Produtor Rural – Crédito – Aquisição de plástico empregado na construção de estufas. I. Não é admissível o crédito referente ao ICMS destacado na Nota Fiscal de aquisição de plásticos utilizados na cobertura e fechamento de estufas (ativo imobilizado), pois não são mercadorias, mas materiais que serão empregados na construção de bem imóvel.

construção de uma estufa (ativo imobilizado) por se tratar da construção de um bem imóvel. Também na Resposta de Consulta 8846/2016⁵⁰¹ não se reconheceu o crédito do

Relato

1.O Consulente, produtor rural pessoa física, cuja atividade principal é a de floricultura, conforme CNAE (01.22-9/00), relata que promove o cultivo de bromélias e orquídeas em estufas.

2.Pergunta, então, se pode creditar-se do ICMS destacado na aquisição de estruturas para construção de estufas, como, por exemplo, plásticos utilizados para cobertura e fechamento lateral, que têm duração de 3 a 4 anos e são contabilizados como “ativo imobilizado”.

Interpretação

3.O artigo 19 da Lei Complementar 87/1996 que trata da não-cumulatividade do ICMS (c/c artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal – CF/1988) diz expressamente que “o imposto é não-cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado” (g.n.).

4.Entretanto, cabe esclarecer que o crédito do ICMS cobrado na aquisição de bens destinados a integrar o ativo imobilizado, conforme previsto na Lei Complementar 87/1996, art. 20, § 5º, I a VII, e na Lei 6.374/1989, art. 36, § 4º, somente será admitido caso os respectivos bens, nos termos do disposto na Decisão Normativa CAT - 2, de 07/11/2000, e no item 3.3 da Decisão Normativa CAT - 1, de 25/04/2001:

4.1. sejam utilizados, direta e exclusivamente, no desenvolvimento da atividade do adquirente da qual resulte a realização subsequente de operações relativas à circulação de mercadorias ou de prestações de serviços sujeitas à tributação do imposto;

4.2. sejam caracterizados, exclusivamente, como móveis, nos termos do disposto no artigo 82 do Código Civil de 2002 (Lei n.º 10.406, de 10/01/2002), e não percam essa condição mesmo após a sua integração ao ativo imobilizado do estabelecimento adquirente.

5.Portanto, o crédito do ICMS não é admitido para todos os bens destinados a integrar o ativo imobilizado, mas somente para aqueles que atendam, cumulativamente, as condições descritas nos itens 4.1 e 4.2 desta resposta. Dessa forma, bens imóveis, assim como o material que será empregado na construção desses bens, não se confundem com mercadorias e não geram direito ao crédito de ICMS, não obstante, em termos contábeis, sejam classificados no ativo imobilizado.

6.Tendo em vista que, aparentemente, as estufas têm suas estruturas instaladas e fixadas no solo do estabelecimento, não podendo ser removidas sem que haja perda de sua substância e destinação econômica, entendemos que constituem bens imóveis. Da mesma forma, os plásticos, empregados na cobertura e fechamento das estufas, serão afixados em suas estruturas, enquadrando-se como bens móveis incorporados ao imóvel.

7.Assim, respondendo à Consulente, não é admissível o crédito referente ao ICMS destacado na Nota Fiscal de aquisição de estruturas (plásticos) para construção de estufas, pois ainda que pertençam ao ativo imobilizado, as estufas constituem bens imóveis (não mercadorias)."

⁵⁰¹ “RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 8846/2016, de 16 de Março de 2016.

Ementa: ICMS – Crédito – Ativo Imobilizado - Aquisição de retentores eletromagnéticos.

I. Por não participarem do processo de industrialização os retentores eletromagnéticos não se caracterizam como bens instrumentais, de maneira que a entrada de tais bens não confere direito a crédito.

Relato

1.A Consulente, tendo por atividade principal a fabricação de embalagens de cartolina e papel-cartão, conforme CNAE (17.32-0/00), informa que: (i) dedica-se ao ramo de indústria e comércio relacionados a fabricação de embalagens de qualquer natureza, materiais de publicidade, rótulos e etiquetas, cartuchos e displays de cartolina e impressos comerciais, especialmente embalagens em papel cartão; (ii) a linha de produção da Consulente demanda energia elétrica para o seu funcionamento; (iii) em 10/12/2015 adquiriu sete retentores eletromagnéticos, cuja função é eliminar distúrbios decorrentes de eventos danosos que surgem desde a geração, transporte e forma como a energia elétrica é consumida; (iv) instalados em pontos da rede elétrica interna da Consulente, os retentores propiciam melhor aproveitamento da energia elétrica por todos os equipamentos que compõem a linha produtiva.

ativo imobilizado de bem (“retentores eletromagnéticos” – “cuja função é eliminar distúrbios decorrentes de eventos danosos que surgem desde a geração, transporte e forma como a energia elétrica é consumida; instalados em pontos da rede elétrica interna da Consulente”) que não participam do processo de industrialização e que ainda por suas características se caracterizam como bens imóveis (“*trata-se de bem instalado diretamente nos quadros de energia da Consulente com necessidade de furos específicos para seu aterramento, o que o torna parte do imóvel, o que, por si só, impossibilitaria o crédito pretendido, a teor do disposto na Decisão Normativa CAT n° 2/2000*”).

Vamos agora ao estudo de um caso específico, o qual denominaremos de casos limítrofes, em que o bem do ativo imobilizado tem o perfil de ser uma

2. Diante do exposto, pergunta se “trata-se de ativos permanentes, incorporados ao processo produtivo, podendo ser interpretados como bens instrumentais ao processo de industrialização, nos moldes da Decisão Normativa CAT n° 2/2000, gerando direito ao aproveitamento de crédito do ICMS nos termos do artigo 61, § 10, do RICMS”.

Interpretação

3. Cabe mencionar, inicialmente, que a Consulente não informou se os retentores, objeto de questionamento, foram por ela contabilizados em seu ativo imobilizado, o que, entretanto, não impossibilita a presente resposta.

4. Isso posto, cabe observar que, conforme subitem 3.3 da Decisão Normativa CAT-1/2001, “entende a Consultoria Tributária, com fundamento no artigo 20 da Lei Complementar n° 87/96 (artigo 38 da Lei n° 6.374/89), que dão direito a crédito do valor do ICMS apenas os bens relacionados à produção e/ou comercialização de mercadorias ou a prestação de serviços tributados pelo ICMS, ou seja, quando se tratar dos chamados bens instrumentais, vale dizer, bens que participem, no estabelecimento, do processo de industrialização e/ou comercialização de mercadorias ou da prestação de serviços. Neste particular, recomenda-se a leitura da Decisão Normativa CAT n° 2, de 7 de novembro de 2000, que bem delineou os aspectos conceituais da dicção ativo permanente” (g.n.).

5. Tendo em vista que os bens sob análise, conforme se depreende do relato, não participam do processo de industrialização da Consulente, não se caracterizam como bens instrumentais, de maneira que a entrada de tais bens não confere direito a crédito, sendo negativa a resposta ao questionamento apresentado.

6. Adicionalmente, de acordo com as informações obtidas no site fornecido pela Consulente para informações complementares sobre o retentor eletromagnético (<http://somatecblocking.com.br/retentor/>), conforme trechos abaixo transcritos, trata-se de bem instalado diretamente nos quadros de energia da Consulente com necessidade de furos específicos para seu aterramento, o que o torna parte do imóvel, o que, por si só, impossibilitaria o crédito pretendido, a teor do disposto na Decisão Normativa CAT n° 2/2000, citada pela Consulente:

“1.2 Funcionamento: os Retentores Eletromagnéticos atuam na forma de um sistema integrado, sendo instalados em todos os quadros de energia de baixa tensão com correntes acima de 50 ampères e interligados a um aterramento exclusivo (...).”

“4.1 Instalação em paralelo à rede: os Retentores Eletromagnéticos são instalados em situação passiva à rede, ou seja, são fixados em paralelo aos quadros de energia (não entra ou sai energia), o que significa que, caso sejam danificados, nenhum dano se estenderá aos quadros. Os retentores Eletromagnéticos são interligados nas fases R, S e T dos quadros de energia, e também há interligação com os fios neutro e terra.”

“4.3 Desnecessidade de alteração estrutural: a instalação tanto dos retentores como do sistema de aterramento exclusivo não exigem nenhuma alteração estrutural das instalações elétricas. Os aparelhos são acoplados aos quadros, e as marcas no piso pela perfuração necessária ao aterramento das hastes são eliminadas, restaurando-se o seu estado original.”

máquina/equipamento industrial, mas também é fisicamente e juridicamente um bem imóvel.

6.3.5.1 Caso concreto de AIIM lavrado em SP: crédito de Ativo Imobilizado para construção de um bem imóvel.

Durante a aplicação do roteiro de auditoria contábil (para fins fiscais do ICMS) sobre as operações de uma empresa contribuinte na região do Vale do Paraíba-SP, o Auditor Fiscal estadual deparou-se com uma situação de aproveitamento de crédito por entrada de mercadorias tipicamente utilizadas na construção civil, visando à construção de um ativo imobilizado especial necessário ao seu processo produtivo.

A construção em comento refere-se à expansão da área produtiva da fábrica, pela aquisição e instalação de uma torre de maceração e germinação, responsável pelas duas primeiras fases do processo de malteação e pela expansão da estufa, onde ocorre a última fase do processo industrial. Este ativo imobilizado seria empregado estritamente na produção ou fornecimento de mercadorias. Portanto, apesar das suas características físicas de imóvel de alvenaria, a utilização deste imobilizado atenderia perfeitamente às condições de ser um ativo imobilizado para o fomento econômico e que gera fluxo de caixa para a empresa, havendo conexão inclusive com a produção/industrialização de mercadorias tributáveis pelo ICMS.

Todos os procedimentos contábeis adotados pelo contribuinte são coerentes com a situação caracterizada. Inclusive, o “*imobilizado em andamento*” não foi classificado como “*edificações*”. Entendendo se tratar de uma máquina específica para utilização no seu processo produtivo de cevada e malte, efetuou o creditamento do ICMS referente à entrada dos materiais aplicados na sua construção.

Considerando o conhecimento adquirido pelo Auditor Fiscal durante a sua visita às instalações, a análise da documentação apresentada, o aprofundamento dos aspectos técnicos envolvidos e, ainda, atentando para as orientações emitidas pelo CPC, ele entendeu, conforme o seu relato circunstanciado, que o aproveitamento do crédito seria legítimo, apesar de se tratar de entradas de materiais para a construção civil.

Todavia, por força da Decisão Normativa CAT 02/2000, pelo simples fato deste imobilizado não poder ser enquadrado como mercadoria, o crédito ao final acabou sendo glosado e os autos de infração, lavrados⁵⁰², totalizando cerca de R\$ 900 mil.

⁵⁰² Por motivo de respeito ao sigilo fiscal, o pesquisador não está informando o nome da empresa. De qualquer forma possui o número da autuação guardado, caso haja interesse em pesquisar a íntegra.

Diante deste caso concreto, entendemos que a legislação tributária paulista parece deixar uma lacuna quando a construção civil é parte intrínseca do equipamento. Nestes casos limítrofes, entendemos que o aspecto técnico-contábil deva prevalecer, ou seja, deve ser questionado se o resultado da obra tem a substância de um imóvel ou de um equipamento, isto é, a sua efetiva utilização. Neste caso, é flagrante tratar-se de um equipamento industrial, embora fisicamente o mesmo esteja atrelado ao imóvel.

Por fim, os argumentos constantes da referida Decisão Normativa padecem de certa fragilidade e superficialidade, quando empregam o termo “mercadoria” para desqualificar a obra de construção civil, como passível de direito ao crédito do ICMS, pois a rigor nenhum ativo imobilizado seria mercadoria. O que a Lei Complementar 87/1996 prevê, em nosso entendimento, é o estado de “mercadoria” no momento da entrada no estabelecimento. Por outro lado da análise, quando o resultado da construção civil possuir substância de imóvel, utilização própria de imóvel, não deve haver direito ao crédito do material utilizado para construí-lo. Por seu turno, ainda que seja um imóvel, caso o bem seja efetivamente utilizado como máquina/equipamento industrial gerando fluxo de caixas futuros e participando diretamente na produção/industrialização de mercadorias tributáveis pelo ICMS, dever-se-ia reconhecer o direito ao crédito a este ativo imobilizado, bem como aos componentes utilizados na montagem deste equipamento industrial.

6.3.6 Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado e de Receitas de Vendas de mercadorias – Descaracterização de contratos como Locação, Aluguel, Comodato e Figuras Análogas. (item 13).

f) quanto à incidência de ICMS em relação a ativo imobilizado que tenha sido objeto de locação, comodato ou de figuras contratuais análogas, no que concerne ao risco de descaracterização destes contratos e da caracterização de cessão definitiva do bem. Neste ponto não há propriamente divergência, mas pode eventualmente haver convergência entre os critérios contábeis utilizados (note que o conceito de ativo imobilizado abarca os bens locados⁵⁰³, mas apregoa a necessidade de reconhecimento das receitas na transferência ao comprador dos riscos e benefícios do bem⁵⁰⁴) e os

⁵⁰³ Conceito de Imobilizado (inclui bens para locar) conforme com o item 6 do Pronunciamento CPC nº 27:

“Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.” G.N.

⁵⁰⁴ Pronunciamento CPC nº 30 – Receitas (Venda de Bens – reconhecimento da Receita):

critérios fiscais normalmente utilizados no ICMS (não incidência de ICMS na locação e no comodato na maioria dos Estados, conforme, por exemplo, o artigo 7º do RICMS/SP⁵⁰⁵). O ponto de discussão de risco fiscal e insegurança jurídica entre contribuintes e fiscos estaduais ocorre por conta de que nos contratos de locação, aluguel, comodato e figuras jurídicas análogas em “tese” não haveria a tributação destes bens pelo ICMS (não-incidência conferida em vários Estados), nem pelo ISS (decisão do STF e veto ao item 3.01 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003⁵⁰⁶). Todavia, deve o Fisco Estadual atentar para o uso destas formas jurídicas, pois muitas vezes em casos concretos poderá ocorrer a cessão definitiva do bem ao suposto locatário descaracterizando o contrato, e, autorizando a tributação pelo ICMS, como é tratado, por exemplo, na Decisão Normativa CAT 3/2000⁵⁰⁷. Notar, adicionalmente,

“14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

(a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;

(b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens;

(c) o valor da receita possa ser confiavelmente mensurado;

(d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e

(e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas.” G.N.

⁵⁰⁵ RICMS/SP: “Artigo 7º - O imposto não incide sobre:

(...)

IX - a saída de máquinas, equipamentos, ferramentas ou objetos de uso do contribuinte, bem como de suas partes e peças, com destino a outro estabelecimento para lubrificação, limpeza, revisão, conserto, restauração ou recondicionamento ou em razão de empréstimo ou locação, desde que os referidos bens voltem ao estabelecimento de origem; (...).”

⁵⁰⁶ Abaixo, a transcrição da razão ao veto pela presidência de item da Lei Complementar 116/2003:

Item 3.01 da Lista de serviços: “3.01 – Locação de bens móveis.”

“Razões do veto:

Verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeitos à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. São eles:

O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão “locação de bens móveis” constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF no 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a “terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável.” Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.”

⁵⁰⁷ **Decisão Normativa CAT 3/2000: ICMS - Dispõe sobre a cessão de bens para consumo com a intenção de ser definitiva - Descaracterização do “Contrato de locação”.**

O Coordenador Da Administração Tributária, tendo em vista o disposto no artigo 587 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 33.118, de 14/3/91, decide:

1 - fica aprovada a resposta dada pela Consultoria Tributária à Consulta nº 153/96, cujo texto é reproduzido em anexo a esta decisão.

2 - conseqüentemente, com fundamento no inciso II do artigo 586 do Regulamento do ICMS, ficam reformadas todas as demais respostas dadas pela Consultoria Tributária e que, versando sobre a mesma matéria, concluíram de modo diverso.

3 - Esta decisão produzirá efeitos a partir da sua publicação.

"Consulta nº 153/96

Diz a inicial:

" 1. A consulente é estabelecida com o ramo de comércio varejista de máquinas e aparelhos para escritórios, para uso comercial, técnico e profissional, peças e acessórios. Dentro de sua atividade loca máquinas fotocopiadoras, através de contrato de locação com prazo médio de doze meses, dando ao final do contrato a opção de compra ao locatário, pelo equivalente a 01(hum) mês de aluguel.

Durante o período dos doze meses a consulente emite Nota Fiscal de serviços, pagando ISS da locação e quando o cliente exerce a opção de compra a consulente emite Nota Fiscal de venda no valor da parcela correspondente, pagando o ICMS s/ o valor dessa nota fiscal.

Estando em dúvida, quanto ao procedimento adotado indaga:

a) Seu procedimento está correto, não há realmente incidência de ICMS nas parcelas mensais quando há venda no final, ou somente haveria incidência do ICMS quando o cliente não exercer a opção de compra?

b) Quanto à entrada das mercadorias, a consulente vem se creditando do ICMS, mas também tem dúvida se o ICMS deve ser creditado, ou estaria vedado seu crédito, face ao inciso IV do art. 63 do RICMS?

Em anexo à consulta enviamos cópias do contrato de locação e notas fiscais, referentes às locações.

Enfim, pedimos a V. Sas. uma luz, porque nossa intenção não é a sonegação e sim trabalharmos na forma da lei."

2. Decorre da petição de Consulta que os contratos pelos quais a Consulente faz seus negócios não estão corretamente qualificados, como se verá a seguir.

3. Decorre dos arts. 1.188 e seguintes do Código Civil que a locação é contrato "pelo qual uma das partes se obriga, mediante contraprestação em dinheiro, a conceder à outra, temporariamente, o uso e gozo de coisa não fungível" (Orlando Gomes in "Contratos", Ed. Forense, 18ª ed., pág. 274) em que, dentre os demais direitos e deveres, "o locatário tem a obrigação de restituir a coisa, finda a locação, no estado em que a tiver recebido" (Caio Mário da Silva Pereira in "Instituições de Direito Civil", Ed. Forense, 10ª ed., vol. III, pág. 186).

4. O locatário de um equipamento tem a obrigação de restituir a coisa, finda a locação, no estado em que a tiver recebido. Contudo, a Consulente informa que dá, ao final do contrato "... opção de compra ao locatário, pelo equivalente a 01 (hum) mês de aluguel", ou seja, não tem interesse na sua devolução. Demonstra que seu interesse e sua vontade, antes mesmo de fazer o contrato, é o de entregar em definitivo o equipamento, tanto que já se conhece o preço antecipadamente. Quando se faz proposta de contrato querendo e prevendo ab initio que a posse do bem não seja restituída, mas que haja transferência definitiva da propriedade, disso decorre que tal contrato não é de locação.

5. Com efeito, o contrato típico causado pela vontade de locar, vender ou financiar para empresas bens de tecnologia moderna que rapidamente se tornam obsoletos, evitando-lhes imobilizações imediatas, é o de leasing, em suas várias modalidades, assunto da Lei n.º 6.099, de 12 de setembro de 1974, que subordina tais operações aos requisitos da própria lei, ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil e às normas do Conselho Monetário Nacional.

6. O contrato que não se subordina aos requisitos da lei deixa de legalmente ser considerado leasing. Em tais casos, um dos efeitos que decorrem da falta é o do art. 11 da Lei n.º 6.099/74:

"Art 11. Serão consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil.

§ 1º A aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições desta Lei, será considerada operação de compra e venda a prestação.

§ 2º O preço de compra e venda, no caso do parágrafo anterior, será o total das contraprestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescido da parcela paga a título de preço de aquisição.

..." (g. n.)

7. A Consulente, ao dar a seu contrato o título de "contrato de locação", ou está incorrendo em erro de direito ou em erro quanto ao fim pretendido (falsa causa). Nem locação, como alega, e tampouco leasing, como poderia alegar, pratica a Consulente.

8. Para entender um contrato e suas conseqüências, o direito nos obriga a considerar, não o seu nomen iuris, não o que as partes pensam existir, mas o que existe, o que está em execução. Importam os efeitos que advêm das funções do negócio e das intenções das partes. Os vícios porventura existentes podem dar lugar,

que a transferência ao comprador dos riscos e benefício pode implicar no reconhecimento de receita de vendas do Pronunciamento Contábil CPC nº 30, especialmente quanto ao seu item 14.

Este tópico trata dos casos práticos em que o contribuinte utiliza formas jurídicas de locação, comodato e figuras análogas (que não estariam sujeitas à incidência do ICMS), porém, do ponto de vista econômico e de fato, o bem passa a integrar o patrimônio de outra pessoa jurídica em caráter definitivo.

Exemplo de situação de fato que enseja discussão e insegurança jurídica: casos práticos em que o contribuinte utiliza formas jurídicas de locação, comodato e figuras análogas (com a aplicação da regra fiscal de não incidência do ICMS), mas do ponto de vista econômico e de fato, o bem passa a integrar o patrimônio de outra pessoa jurídica em

na esfera privada, à nulidade do negócio, mas normalmente, em caso de resguardo de interesses de terceiros, como os interesses fiscais, reduzem o negócio a um tipo diferente do que foi externado, ao tipo real, mesmo porque as avenças particulares não podem ser opostas às determinações legais específicas e à própria Fazenda Pública.

9. A atividade praticada pela Consulente, pode-se assegurar, é mercantil. Trata-se de empresa comercial, e não é locação ou leasing o que faz, mas mercancia - venda a prazo, ou a contento, ou com outra cláusula especial.

10. O ICMS é imposto incidente sobre as operações de circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, cuja base econômica é o consumo de mercadorias e dos serviços discriminados. Basicamente, grava o consumo, assim compreendida a utilização de bens e serviços por consumidores finais. A Lei Complementar n.º 87/96, em seus arts. 2º, I, e 12, e a Lei n.º 6.374/89, em seus arts. 1º e 2º, I, determinam que ocorre operação relativa à circulação de mercadorias, com incidência do ICMS, entre outras situações, no momento da saída (aspecto temporal) de estabelecimento de contribuinte, a qualquer título, de mercadoria de estabelecimento de contribuinte. Cada saída é normalmente uma etapa da cadeia econômica na qual ocorre circulação de mercadorias. Cada saída é uma etapa em direção ao consumo, onde a incidência do ICMS corresponde a um pagamento antecipado sobre o consumo futuro, proporcional ao valor econômico que lhe foi agregado e está sendo confirmado no momento do negócio.

11. A falta de sintonia entre a real natureza jurídica do negócio e a propagada pelos contratantes, além de possíveis conseqüências no âmbito privado, tem conseqüências tributárias que não podem ser simplesmente desconsideradas, uma vez que o ICMS, como qualquer imposto, é devido e torna-se indisponível a partir do momento da ocorrência de determinado fato ou da prática de determinado ato sujeitos à sua incidência, conforme previsto na norma de regência.

12. A Consulente é auto-denominada empresa "comercial varejista". São seus clientes os consumidores de máquinas. Assim, por força das normas já mencionadas, ocorre o fato gerador do ICMS nas saídas de equipamentos do estabelecimento da Consulente, sujeitando-se a mesma ao cumprimento das obrigações principal e acessórias previstas no Regulamento do ICMS.

13. Da perspectiva do ICMS, o consumo ocorre na transferência dos equipamentos a quem vai utilizá-los sem mais recolhimento do imposto. A carga tributária incidente sobre tais equipamentos somente será satisfeita quando for proporcional ao valor pago por esses consumidores.

14. Pelo que foi explicado, fica evidenciado o erro de procedimento na questão proposta na inicial, devendo a Consulente, como dito, nas operações que praticar nos moldes previstos (vendas mercantis), sujeitar-se ao recolhimento do ICMS de acordo com as regras constantes do RICMS/91, inclusive quanto ao crédito do imposto.

15. Outrossim, deve também procurar o Posto Fiscal a que se acha subordinada, a fim de regularizar sua situação em relação aos fatos já ocorridos, praticados em desacordo com a presente Resposta, quando, então, à vista do princípio constitucional da não-cumulatividade, serão considerados os créditos a que tem direito a Consulente."

caráter definitivo. Por exemplo, empresas que locam máquinas para outras empresas, mas não há previsão contratual para o retorno destes bens e nos casos em que contratualmente ou de fato o locatário exerça de fato o controle sobre estes bens. Neste caso, a nova contabilidade prestigia mais a essência econômica do que a forma jurídica, havendo necessidade daquele que obtiver um bem em caráter definitivo reconhecê-lo com um ativo no seu próprio balanço. Ou seja, veja que neste caso a nova regra contábil que prestigia a essência sobre a forma jurídica irá concluir que o referido bem não está precariamente na posse do locatário, mas considerando o contrato e a situação de fato, concluirá que se o locatário controla os riscos e benefícios daquele ativo, então contabilmente é como se aquele ativo já fosse do locatário, obrigando inclusive ao locador em reconhecer a receita de venda destas mercadorias, conforme o item 14 do Pronunciamento Contábil CPC nº 30, o qual preceitua o reconhecimento das receitas de venda quando a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens. Neste sentido, a normatização das normas contábeis IFRS/CPC podem servir de reforço para um posicionamento dos Fiscos Estaduais, a exemplo de São Paulo na Decisão Normativa CAT 03/2000, em que havendo a cessão definitiva de um bem (de máquinas que são locadas, mas que nunca retornam ao locador) não será aplicável a regra fiscal da não-incidência (notadamente utilizadas para casos de comodato e locação) e neste caso será exigível a incidência do ICMS nestas operações por terem na verdade caráter mercantil.

Existe a possibilidade de descaracterização destes contratos de locação de bens, conforme preceitua a Decisão Normativa CAT 03/2000, identificando a situação de cessão definitiva do bem. Nestes casos, há que se observar a essência econômica das operações sobre os seus aspectos formais jurídicos. Em tese, não incide ICMS sobre operações de locação ou comodato. Todavia, deve o fisco paulista atentar para o uso destas formas jurídicas, pois muitas vezes haverá a cessão definitiva do bem ao suposto locatário, descaracterizando o contrato, o que enseja a tributação da operação pelo ICMS. Um detalhe importante a ser observado pelo Auditor Fiscal durante a execução de auditoria é se, daquela suposta operação de cessão provisória do bem, os riscos e benefícios inerentes a sua posse foram definitivamente transferidos ao seu detentor; este fato caracterizaria a venda, portanto sujeita à incidência do ICMS. É importante destacar que, segundo o Pronunciamento contábil CPC nº 30, a receita deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade transferidora

do bem. Em alguns casos específicos, este aspecto somente poderá ser determinado quando do recebimento do pagamento ou quando, de alguma forma, a incerteza for removida.

De qualquer forma, passemos a comentar outro caso prático, inserido dentro desta problemática.

6.3.6.1. Caso concreto: Empresa de Locação de Veículos

Este caso concreto é uma variação do tema abordado neste tópico, porém reforça a ideia trabalhada neste tópico. Este contribuinte adquire veículos para fins de locação, depois, com regularidade e em volume significativo, vende os veículos.

Durante uma operação realizada junto a uma empresa nacional reconhecida no ramo de locação de veículos, o Auditor Fiscal estadual, em visita a um dos endereços da empresa, encontrou uma revenda de veículos seminovos de propriedade da empresa e não uma locadora de veículos. O Auditor Fiscal lavrou um auto de apreensão de bens, como prova de que os veículos estavam à venda, visto que o estabelecimento sequer possuía inscrição estadual. O interessado impetrou um Mandado de Segurança, obtendo tutela antecipada favorável à liberação dos veículos, sob o argumento de que vende apenas veículos integrantes do seu ativo imobilizado.

No caso em questão, foi aplicado também o entendimento constante da Decisão Normativa CAT 02/2006⁵⁰⁸, ou seja, se não houver a intenção de permanência dos veículos

⁵⁰⁸ **Decisão Normativa CAT-2, de 10-10-2006 (DOE 11-10-2006)**

ICMS - Incidência - Venda de veículos novos e usados por parte de empresas locadoras de veículos - Considerações.

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto no artigo 522 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, decide:

1. Fica aprovado o entendimento exarado pela Consultoria Tributária, em 21 de setembro de 2006, relativamente ao expediente de nº 23752-769594/2005, cujo texto é reproduzido em anexo a esta decisão.
2. Como conseqüência, com fundamento no inciso II do artigo 521 do RICMS, ficam reformadas todas as demais respostas dadas pela Consultoria Tributária que, versando sobre a mesma matéria, concluíram de modo diverso.
3. Esta decisão produzirá efeitos a partir de sua publicação.

"Expediente 23752-769594/2005, de 21 de setembro de 2006.

1. (...) *Passamos, a seguir, à análise quanto à incidência do ICMS sobre a venda de veículos novos e usados por parte das empresas locadoras de veículos, à luz da legislação vigente.*
2. *De se registrar, preliminarmente, que a atividade de locação de veículos (sem motorista) está fora do campo de incidência do ICMS, conforme respostas a consultas exaradas em oportunidades anteriores por este órgão consultivo. A empresa que tem por objeto exclusivo essa atividade, não é, portanto, contribuinte do ICMS, estando desobrigada de inscrição no cadastro de contribuintes do imposto e do cumprimento de qualquer obrigação acessória a ele concernente.*
3. *Adicionalmente, cabe registrar, relativamente à conceituação de veículo usado, que o § 2º do artigo 11 do Anexo II do RICMS/00 dispõe que "será considerada usada a mercadoria que já tiver sido objeto de saída com destino a usuário final". No mesmo sentido, a contrário senso, a Lei nº 6.606/89, que trata do Imposto*

sobre a Propriedade de Veículos Automotores, ao dispor no § 4º de seu artigo 1º que "considera-se veículo novo aquele que ainda não foi objeto de saída para o consumidor final".

4. Em resposta desta Consultoria Tributária à entidade que congrega as empresas locadoras de veículos, de interesse de seus associados (Consulta nº 052/93), foram prolatados os seguintes entendimentos: /

"5. Entendida a circulação de mercadorias como o seu trajeto entre a produção e o consumo, forçoso concluir que as empresas locadoras de veículos, em relação aos bens que adquirem para integrar o seu ativo imobilizado, localizam-se no ponto final da circulação. Assim, as saídas de veículos integrados em seu ativo imobilizado, a título de simples remanejamento da frota, ainda que ocorram com certa frequência, ou as vendas esporádicas dos veículos após o uso a que se destinaram, por si só, não caracterizam circulação de mercadorias, como elemento necessário para a configuração do fato gerador do ICMS.

6. Por essa razão, enquanto adstritas às operações que lhe são próprias, as empresas locadoras de veículos não se personificam como contribuintes do ICMS, ressalvados os casos de importação, (RICMS, artigo 2º, inciso V), hipótese em que o requisito da habitualidade não é exigido para caracterizar a sujeição passiva (RICMS, artigo 9º, § 2º).

7. Concluindo, no exercício da atividade de locadoras de veículos, estarão as associadas da consulente fora do campo de incidência do ICMS, não tendo qualquer obrigação perante a legislação do tributo estadual, quer quanto à inscrição no seu cadastro de contribuintes, quer quanto à emissão de documento fiscal para acompanhar o transporte ou a movimentação dos veículos."

5. Conforme se verifica do item 5 da resposta ora transcrita, "as vendas esporádicas dos veículos após o uso a que se destinaram, por si só, não caracterizam circulação de mercadorias, como elemento necessário para a configuração do fato gerador do ICMS" (g.n.).

5.1 Por outro lado, o artigo 9º do RICMS/00 prevê que "contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação (Lei 6.374/89, art. 7º, na redação da Lei 9.399/96, art. 1º, III)" (g.n.).

6. Entretanto, mesmo que as operações de venda dos veículos usados sejam realizadas de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, configurando a existência de um contribuinte do imposto e a realização de operações de circulação de mercadorias, conforme artigo 4º, VI, da Lei 6.374/89, reproduzido pelo artigo 7º, XIV, do RICMS/00, o imposto não incide sobre a saída de bem do ativo permanente.

7. A NBC T 3.2, aprovada pela Resolução CFC nº 686/90, do Conselho Federal de Contabilidade, prevê em seu subitem 3.2.2.10, III, que:

"3.2.2.10 - As contas que compõem o ativo devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em:

(...)

III - Permanente

São os bens e direitos não destinados à transformação direta em meios de pagamento e cuja perspectiva de permanência na entidade ultrapasse um exercício. São constituídos pelos seguintes subgrupos:

a) Investimentos

(...)

b) Imobilizado

São os bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades-fins da entidade.

c) Diferido

(...)" (g.n.).

8. Complementarmente, a NBC T 19.1, aprovada pela Resolução CFC nº 1.025/05, prevê em seu subitem 19.1.2, 19.1.2.4, que:

"19.1.2. DEFINIÇÕES

(...)

19.1.2.4 Ativo imobilizado, objeto desta norma, compreende os ativos tangíveis que:

a) são mantidos por uma entidade para uso na produção ou na comercialização de mercadorias ou serviços, para locação, ou para finalidades administrativas;

b) têm a expectativa de serem utilizados por mais de doze meses;

c) haja a expectativa de auferir benefícios econômicos em decorrência da sua utilização; e

(...)."

9. Dos dispositivos transcritos nos itens 7 e 8, entendemos que é a própria empresa, ao adquirir bens, que vai decidir quanto ao destino a ser dado a eles: por exemplo, se vai destiná-los à locação ou à venda. Também é a própria empresa, que vai dimensionar o horizonte de tempo no qual pretende manter o bem em seu poder para fins de definição quanto à contabilização ou não em seu ativo permanente.

9.1 Ora, tendo em vista que o ativo permanente divide-se em "Investimentos", "Imobilizado" e "Diferido", e que no "Imobilizado" são contabilizados "os bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução

das atividades-fins da entidade", depreende-se que se a empresa, que tem por atividade-fim a locação de veículos, decide destinar os bens que adquire à venda (nesse caso entendemos que o bem adquirido por destinar-se à realização deveria ser contabilizado ou no ativo circulante ou no ativo realizável a longo prazo, dependendo do prazo esperado de realização), não deveria contabilizá-los no ativo permanente. Por outro lado, se decide destiná-los à locação e tem perspectiva de permanecer com o bem na entidade por mais de 12 meses, entendemos que deveria contabilizá-los no ativo permanente, no subgrupo "Imobilizado".

9.2 Portanto, em conformidade com os dispositivos transcritos nos itens 7 e 8 da presente, entendemos corretamente contabilizado o bem no ativo permanente, subgrupo imobilizado, da empresa quando satisfeitas as seguintes condições:

i) não for destinado à realização, ou seja, não for destinado "à transformação direta em meios de pagamento";

ii) seja utilizado "na consecução das atividades-fins" da empresa;

iii) seja, como regra, efetivamente utilizado nas atividades-fins da empresa por prazo superior a 12 meses;

iv) "haja a expectativa de auferir benefícios econômicos em decorrência de sua utilização".

10. Se destinados diretamente à revenda, por certo que há incidência do ICMS nas correspondentes operações, sem maiores considerações quanto à correção de sua contabilização no balanço da empresa. Por outro lado, se observado procedimento por parte das empresas locadoras de veículos que caracterize a existência de habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial, na comercialização de veículos originalmente contabilizados no ativo permanente da empresa, antes de transcorrido o prazo de permanência superior a 12 meses, entendemos que as operações de revenda desses bens (que foram mantidos pela empresa por prazo inferior ao exigido para contabilização no ativo permanente) estarão sujeitas à incidência do imposto.

11. De forma prática, então, entendemos possíveis as seguintes situações relativamente à hipótese sob análise, com o respectivo tratamento tributário, sem prejuízo de outras que possam vir a ocorrer:

11.1 Se a empresa de locação adquire veículo novo, de fabricante, não para destiná-lo à sua atividade-fim (a locação de veículos), mas para revenda, entendemos que nessa condição estará atuando como revendedora de veículos novos, sendo aplicável, nesse caso, a substituição tributária prevista no artigo 301 do RICMS/00 e a alíquota de 12% prevista no artigo 54, X, do mesmo regulamento.

11.2 Se a empresa de locação adquire os veículos diretamente de fabricante, como usuária final (sujeita, portanto, à alíquota de 12% do imposto, conforme artigo 54, X, e § 3º, 2, do RICMS/00), para utilização em sua atividade de locação, contabilizando-os em seu ativo permanente, e os revende antes de transcorrido prazo superior a 12 meses, contado da data de sua contabilização no ativo permanente, há que se verificar se esta é prática habitual da empresa ou se é feita em volume que caracterize intuito comercial.

11.2.1 Se tais vendas são feitas com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, haverá incidência normal do ICMS sobre as operações correspondentes, cabendo observar que não se aplicará a redução de base de cálculo do imposto prevista no artigo 11 do Anexo II do RICMS/00 (saída de veículos usados), em razão do disposto no item 1 do § 1º do mesmo artigo ("o benefício fica condicionado a que a operação da qual tiver decorrido a entrada não tenha sido onerada pelo imposto"), tendo em vista que a operação de aquisição do veículo diretamente de fabricante por usuário final é operação tributada. 11.2.2 Nesse caso, a alíquota aplicável será de 18%, prevista no inciso I do artigo 52 do RICMS/00 e haverá direito ao crédito integral do imposto que onerou a operação de entrada do veículo no estabelecimento da empresa locadora de veículos.

11.3 Se, na hipótese colocada no subitem 11.2, o veículo for revendido após transcorrido o prazo superior a 12 meses, contado da data de sua contabilização no ativo permanente, tratar-se-á de saída de ativo permanente, sem incidência de imposto (artigo 4º, VI, da Lei 6.374/89, reproduzido pelo artigo 7º, XIV, do RICMS/00) e, conseqüentemente, sem direito a qualquer crédito decorrente da operação de entrada.

11.4 Se o estabelecimento da empresa de locação, que efetua as vendas dos veículos, recebe, em transferência, veículo usado, de outro estabelecimento seu (com mesmo CNPJ base, portanto), situado neste ou em outro Estado, veículo esse efetivamente utilizado na atividade de locação e corretamente lançado na contabilidade da empresa como ativo permanente (ver subitem 9.2), não há que se falar na incidência do imposto na sua posterior saída do estabelecimento (artigo 4º, VI, da Lei 6.374/89, reproduzido pelo artigo 7º, XIV, do RICMS/00), nem em qualquer direito a crédito (mesmo que o bem tenha procedido de outro Estado, que onere com o imposto a transferência de ativo permanente).

11.4.1 Ressalte-se que no nosso entendimento não perde a condição de ativo permanente o bem que, corretamente lançado na contabilidade da empresa (ver subitem 9.2), seja objeto de transferência de um estabelecimento para outro (estabelecimentos com mesmo CNPJ base).

11.4.2 Por outro lado, se a empresa de locação recebe os veículos de outra empresa (ainda que do mesmo grupo empresarial e ainda que usados na atividade de locação e corretamente contabilizados no ativo

como sendo efetivamente utilizados na atividade-fim da empresa, isto é, locação, por prazo superior a 12 (doze) meses, não há que se falar no tratamento contábil como ativo imobilizado. Neste caso, o fisco paulista deve realmente aplicar o conceito contábil da prevalência da essência econômica das operações sobre a forma jurídica para demonstrar que do ponto de vista contábil o bem adquirido (veículo) com a intenção de revenda para o mesmo exercício (prazo inferior a um ano) deve ser considerado um ativo circulante do estoque e não um ativo imobilizado. Tal entendimento encontra inclusive respaldo no preceito fiscal existente no art. 9º, do RICMS/SP, que define que “*contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias (...)*”.

Desta forma, note-se que o arcabouço das normas jurídico-contábeis IFRS/CPC em relação ao reconhecimento e a mensuração do ativo imobilizado, oferece ampla possibilidade de aplicação na seara do ICMS, seja por conta de matéria atinente ao creditamento no ICMS do ativo imobilizado, seja em matéria relativa ao tratamento

permanente da empresa remetente) para posterior revenda, não há que se falar em transferência de veículos, que pressupõe estabelecimentos de mesma titularidade (mesmo CNPJ base), e sim em aquisição. Nesse caso, as posteriores saídas desses veículos serão regularmente tributadas pelo imposto; a aplicação da redução de base de cálculo prevista no inciso I do artigo 11 do Anexo II do RICMS/00 dependerá da satisfação dos requisitos e condições nele fixados. A alíquota aplicável será de 18%, prevista no inciso I do artigo 52 do RICMS/00, e, sem qualquer direito a crédito.

11.5 Uma outra situação seria aquela em que o veículo é remetido pela empresa locadora para outra empresa para venda em consignação (disciplinada nos artigos 465 a 469 do RICMS/00). Nesse caso, a incidência ou não do imposto na saída do estabelecimento da empresa de locação (consignante) com destino ao estabelecimento da empresa consignatária dependerá da existência de habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial e da correta classificação do bem no ativo permanente da empresa (ver subitem 9.2).

11.5.1 Caso os veículos tenham sido corretamente contabilizados no ativo permanente da empresa de locação não há que se falar em incidência do imposto nas suas saídas com destino ao estabelecimento da empresa consignatária nem em direito a qualquer crédito em decorrência da aquisição do veículo pela empresa de locação, tendo em vista tratar-se realmente de saída de bem do ativo permanente.

11.5.2 De outra sorte, caso os veículos tenham sido incorretamente contabilizados no ativo permanente da empresa e sejam remetidos em consignação de forma habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, haverá incidência do ICMS sobre as saídas dos veículos a título de consignação mercantil, devendo ser observadas, nesse caso, as disposições constantes dos artigos 465 a 469 do RICMS/00. A aplicação da redução de base de cálculo prevista no artigo 11 do Anexo II do RICMS/00 dependerá da satisfação dos requisitos e condições nele fixados. A alíquota aplicável será de 18%, prevista no inciso I do artigo 52 do RICMS/00, e, quanto ao direito ao crédito, dependerá da tributação das operações correspondentes às entradas dos veículos.

11.6 Por fim, caso a empresa de locação tenha por prática a comercialização de veículos aceitando veículo do adquirente, pessoa natural ou jurídica não obrigada à emissão de documentos fiscais, como parte do pagamento (à base de troca), a posterior revenda de tal veículo estará sujeita à incidência normal do imposto. Nesse caso, a empresa de locação se revestirá da condição de contribuinte, devendo emitir a Nota Fiscal correspondente à entrada do bem em seu estabelecimento, conforme artigo 136, I, "a", do RICMS/00. A base de cálculo do imposto poderá ser reduzida em 95% (noventa e cinco por cento), nos termos do inciso I do artigo 11 do Anexo II do RICMS/00, desde que satisfeitos os requisitos e condições nele fixados. A alíquota aplicável será de 18%, prevista no inciso I do artigo 52 do RICMS/00, e, sendo a entrada do veículo no estabelecimento não tributada, não há que se falar em direito a qualquer crédito dela decorrente."

tributário da locação e comodato de bens do ativo immobilizado (que em tese, não estariam no campo de incidência deste tributo).

PARTE C – CONCLUSÕES DA TESE

CAPÍTULO 7 – CONCLUSÕES E TESES.

1. O presente trabalho considerando os planos funcionais da contabilidade para o direito tributário sob o enfoque do ICMS brasileiro analisou as seguintes funções: a) a contabilidade ou escrituração contábil (livros e registros contábeis) como obrigação acessória ao cumprimento da obrigação tributária (cujo exemplo mais notório é a obrigação de entrega do SPED-ECD que permite aos Fiscos ter acesso aos livros e registros contábeis e fiscais das empresas por meio eletrônico); b) a contabilidade como elemento integrante da RMIT – Regra Matriz de Incidência Tributária, analisando-se especificamente no ICMS os efeitos tributários da nova contabilidade brasileira (padrão internacional). Os capítulos dois e três foram propedêuticos sobre os temas da convergência ao novo padrão contábil e dos principais contornos jurídicos e contábeis do ICMS. Portanto, são apresentadas as seguintes conclusões da tese, no que concerne aos capítulos quatro a seis:

1ª PARTE DAS CONCLUSÕES – A CONTABILIDADE COMO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – PROJETO SPED.

No que concerne ao Projeto SPED e a utilização da contabilidade como obrigação acessória ao cumprimento da obrigação tributária no ICMS

2. Os fiscos são usuários relevantes da informação contábil gerada pelo SPED-ECD, de modo que a obtenção da Escrita Contábil Digital – ECD no âmbito do Projeto SPED, sob a abordagem da teoria contratual da firma (ou da denominada “teoria da contabilidade e do controle”), é uma forma harmônica de informar ao fisco os *inputs* e *outputs* da firma, para que o fisco saiba que a empresa cumpre o seu papel perante o governo (e a sociedade) e que paga adequadamente os tributos conforme o “contrato” socialmente e legalmente firmado, que no direito tributário pelo primado da legalidade está esmiuçado na legislação tributária.

3. Quanto aos custos de conformidade do SPED, o Fisco estadual já abandonou diversas obrigações acessórias como o AIDF (autorização de impressão de documentos fiscais, que foi extinto após a Nota Fiscal eletrônica), os arquivos fiscais do SINTEGRA que são substituídos pela EFD-ICMS/IPI do SPED, mas espera-se que se caminhe os projetos de extinção da GIA de ICMS efetivamente durante o ano de 2017 de modo que no âmbito do ICMS até o ano de 2018 haja a efetiva substituição das obrigações

acessórias de declaração mensal do ICMS denominadas de GIA-ICMS (Guia de Informação e Apuração do ICMS) pelos blocos constantes no SPED, ao menos no Estado de São Paulo e nos principais Estados. Portanto, existe ainda um grande desafio a todos os fiscos (federal, estadual e municipal). Quanto ao ICMS o fisco deve buscar na medida do possível tornar mais prático e simples a EFD-ICMS/IPI para que realmente haja um ganho para os contribuintes em termos de diminuição da complexidade e tempo para se preencher todas as informações necessárias ao Fisco estadual. Como pontuamos, o cumprimento da adoção e implementação do SPED trouxe custos de conformidade para as empresas, que terão que ser compensados pela justa expectativa de extinção das mais variadas obrigações acessórias tributárias nas várias esferas de governo e por uma maior racionalidade dos fiscos na exigência das informações contábeis e fiscais.

4. Quanto à administração de riscos fiscais do SPED para as empresas, a implementação do SPED impacta a rotina do departamentos fiscais das empresas além de ampliar o foco no risco fiscal, uma vez que o risco fiscal preexistente em face da complexidade do cenário tributário brasileiro, é ampliado e “agravado” neste novo conceito de obrigações acessórias fiscais e contábeis no formato eletrônico, seja pelo aumento das informações que são prestadas, seja pelo aumento do potencial de detecção pelas auditorias e fiscalização, ou seja, ampliando-se a possibilidade de autuação desta empresas. No âmbito do ICMS, o advento do Projeto SPED certamente potencializa sim o risco das empresas serem autuadas pelo fisco estadual. De qualquer forma, em nossa visão, não podemos ser ingênuos e pensar que todos os riscos fiscais são nocivos. O SPED proporciona também um aparato tecnológico que visa o combate efetivo à sonegação e por meio das documentações fiscais e contábeis eletrônicas propicia uma ampliação da fiscalização, especialmente na seara das auditorias contábeis com fins fiscais.

5. Cada vez mais é sensível a informação fiscal e contábil que as empresas contribuintes fornecem ao Fisco, e é extremamente essencial que o departamento contábil e fiscal destas empresas tenham certeza de que estão transmitindo uma escrita contábil (ECD) e fiscal (EFD) livre de erros e incorreções. Isto porque, eventualmente caso sejam fornecidos ao Fisco informações incompletas ou com erros, isto poderá trazer dissabores tanto à empresa quanto ao fisco, no caso de serem utilizados estes dados na construção de autuações fiscais em auditorias contábeis.

6. Nas auditorias contábeis (estaduais) são encontradas irregularidades contábeis na escrita comercial e nas demonstrações financeiras das empresas e que podem acarretar a autuação por presunção de omissão de operações tributáveis pelo ICMS,

conforme os artigos 509 e 509-A do RICMS/SP. Ou seja, vimos que certas fraudes contábeis (isto, se houver realmente dolo da empresa) ou mesmo erros e incorreções contábeis (que aparentemente seriam “apenas” problemas de imperfeições na contabilidade financeira empresarial), podem criar situações graves de risco fiscal, inclusive com autuação no ICMS (e não apenas no IRPJ na sistemática lucro real), por meio de presunções legais da legislação tributária do ICMS que foram inspiradas na legislação do IRPJ e que visam “descobrir” ou desvelar o reconhecimento de receitas que estavam ocultas do fisco (gerando presunção de que ocorrem operações mercantis que não foram tributadas pelo ICMS).

7. A disponibilização de inúmeras informações eletrônicas pelo SPED aos fiscos de todas as esferas federativas certamente traz impactos no lançamento tributário e na própria fiscalização tributária pois abre uma possibilidade sem precedentes de uma ampliação de lançamentos tributários de ofício, antes do decurso do prazo de homologação tácita. Os fiscos previamente já estão de posse de uma imensa gama de informações contábeis e fiscais do contribuinte por meio do SPED (ECD e EFD) e já podem manipular uma imensa gama de informações e esta fase inicial de seleção que antes contava com informações parciais e poucos indícios de sonegação, já podem se transformar tecnicamente numa verdadeira auditoria contábil-fiscal, sem nem sequer o contribuinte ser notificado.

8. A autuação fiscal elaborada nesta fase pré notifiatória do contribuinte deve se pautar pelo princípio da razoabilidade, que no âmbito estadual paulista está insculpido no rol de princípios administrativos (artigo 4º da Lei Estadual 10177/1998 que rege o processo administrativo estadual). A legislação tributária atual não permitiria uma auditoria contábil-fiscal sofisticada, ainda que disponíveis as escritas fiscal e contábil (EFD e ECD), sem que haja uma notificação prévia do contribuinte do início do procedimento fiscal, inclusive com questionamentos sobre dúvidas da fiscalização tributária e pedido de documentos que evidenciem os lançamentos que estão sob dúvida. Por mais que a contabilidade (escrita comercial) e a escrita fiscal já estejam disponíveis ao Fisco por meio do SPED, só com uma análise da documentação suporte que lastreia aqueles lançamentos contábeis e fiscais, é que se pode ter por devidamente documentadas as situações mais complexas a serem imputadas num auto de infração.

9. Ao nosso ver, é preciso sim o respeito à legislação tributária em matéria de fiscalização tributária, mas o aplicador (o agente ou auditor fiscal) deve agir com proporcionalidade e ponderação caso a caso. Neste sentido, vejo com exagero formalista aqueles que advogam pelo total óbice à lavratura de uma autuação fiscal com comunicação

direta ao contribuinte, sem que haja notificações e processo fiscalizatório repleto de notificações e respostas dialéticas. Nem toda autuação fiscal comunicada diretamente ao contribuinte, sem período de fiscalização tributária prévia, é nula a priori. O direito ao contraditório e ampla defesa do contribuinte, no período que antecede à lavratura do auto de infração deve ser sopesado dentro dos critérios de razoabilidade e proporcionalidade. Algumas autuações fiscais são simples e pontuais do ponto de vista técnico-jurídico e se comprovam de maneira cabal pela documentação eletrônica já disponibilizada ao Fisco. Nestes casos, a própria autuação fiscal pode ser feita de maneira célere pelo simples cruzamento das informações eletrônicas já disponibilizadas pelo contribuinte. Dessa forma, caso o auditor fiscal não pretenda aprofundar a fiscalização e só queira lavrar esta autuação pontual, que já está documentada neste período de pré-análise do contribuinte, pode perfeitamente comunicar o contribuinte da autuação fiscal no seu primeiro contato, desde que evidentemente a documentação (normalmente eletrônica) já disponível seja hábil a provar a acusação fiscal, e o relato circunstanciado da autuação fiscal seja claro o suficiente para que o contribuinte possa se defender na sua primeira defesa no âmbito do processo administrativa.

10. Adicionalmente, os novos padrões contábeis e especialmente o Pronunciamento Contábil CPC nº 07 –Subvenção e Assistência Governamentais traz normas de “disclosure” das demonstrações financeiras que permitem um melhor reconhecimento, mensuração e evidenciação das subvenções governamentais, inclusive no que concerne a programas de benefícios fiscais estaduais de ICMS. Ao nosso ver, sendo também os fiscos estaduais usuários da informação contábil, os mesmos poderiam se utilizar melhor de demonstrações financeiras publicadas, bem como de informações constantes da escrita contábil/comercial das empresas (especialmente contidos na ECD – Escrita Contábil Digital) para poder identificar adequadamente benefícios fiscais que possam estar sendo usados de forma inconstitucional e que possam impactar em autuações de glosa de crédito de ICMS.

11. Adicionalmente o novo padrão IFRS trouxe algumas situações dessíncronas entre o reconhecimento da receita contábil e o momento do fato gerador do ICMS. O reconhecimento contábil da receita de vendas de mercadorias em situações de dessincronização com o fato gerador do ICMS (exemplo dos ativos biológicos), ocasionam maiores dificuldades e riscos nos processos de auditoria contábil com fins tributários. O Fisco deve estar atento nas auditorias contábeis com finalidade tributária na análise de cada caso concretos, pois a fiscalização na execução de auditorias contábeis deverá atentar para

a possível dessincronização do momento de emissão de notas fiscais do momento de reconhecimento contábil das receitas. Por exemplo, no caso dos Ativos Biológicos é natural o aumento (ou redução) do resultado contábil apurado, decorrente do ajuste a valor justo efetuado contra o resultado do exercício. Ainda que contabilmente haja a antecipação de receitas para a Pessoa Jurídica, a tributação do ICMS deve continuar acompanhar o momento da saída da mercadoria. Ou seja, a tributação do ICMS deve-se dar no momento da alienação do produto agrícola ou agroindustrial, com eliminação dos efeitos apontados. De qualquer forma, a fiscalização estadual deverá atentar para os movimentos e divergências naturais (que não implicam em diferenças por levantamentos fiscais), mas também para a possibilidade de artifícios do contribuinte (postergação do pagamento do imposto, ou mesmo reconhecimento de receitas de “caixa dois” – de valores recebidos à margem da contabilidade).

2ª PARTE DAS CONCLUSÕES – CONVERGÊNCIA CONTÁBIL ÀS NORMAS INTERNACIONAIS (IFRS) – EFEITOS TRIBUTÁRIOS DO NOVO PADRÃO CONTÁBIL NO ICMS.

No que concerne à Consideração Econômica, à importância das classificações econômico-contábeis juridicizadas para o direito tributário, e à possibilidade de positivação na legislação tributária de conceitos econômicos-contábeis.

12. As classificações dos tributos trazidas pela economia e pela contabilidade importam ao direito tributário, na medida em que existem situações em que estas classificações foram juridicizadas pelo legislador tributário (foram apresentados dois exemplos paradigmáticos da utilização de critérios classificatórios contábeis e econômicos pelo legislador tributário: a restituição do indébito tributário nos tributos indiretos (CTN) e inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições do PIS e COFINS, em que estas classificações foram contempladas pelo legislador tributário).

13. As classificações econômicas e contábeis dos tributos também podem ser úteis para a sociedade e para a administração tributária, em geral, nas diversas esferas (federal, estadual e municipal), no sentido de ser um critério pragmático de verificação do cumprimento do pacto federativo (exemplo das contribuições do PIS-COFINS e da invasão “econômica” da União na competência tributária constitucional dos Estados e Municípios).

14. A classificação dos tributos em incidentes sobre atos/fatos ou negócios “formais” versus “econômicos” é relevante no direito brasileiro e foi recepcionada em

nosso CTN, sendo que o direito tributário brasileiro ganhou uma progressiva e gradual autonomia em relação ao direito civil, na medida em que foi se operando uma gradual libertação das hipóteses tributárias dos principais tributos do jugo dos “atos e negócios jurídicos” de direito civil (dois exemplos: o paradigma da mudança e abandono do antigo IVC, que era um tributo que incidia sobre negócios jurídicos, para o ICMS, que passou a contemplar na hipótese tributária atos e fatos que denotam a circulação econômica das mercadorias; o Imposto de Renda, cujo fato gerador consiste na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e de proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais), sendo que, em nossa opinião o CTN elege em verdade como principal critério da renda tributária a “disponibilidade econômica” adotando um conceito econômico de acréscimo patrimonial, embora possa estar adstrito ao conceito de disponibilidade meramente jurídica).

15. A consideração econômica consiste em reconhecer que o legislador tributário possa tomar situações econômicas no momento de elaborar a materialidade de determinados tributos, sendo que deve ser entendida no sentido de ser uma forma de interpretação teleológica dos conceitos adotados na legislação tributária, quando se entende que tais conceitos têm perfil de natureza econômica (juridicizados pela lei). A consideração econômica também compreende a qualificação da relação entre a hipótese tributária e a situação fática, ou seja, diz respeito ao momento da aplicação e subsunção dos fatos concretos à norma jurídica.

16. A consideração econômica não apregoa a utilização indiscriminada de quaisquer critérios econômicos e contábeis na interpretação e aplicação do direito tributário, mas reconhece a possibilidade do legislador tributário conscientemente utilizar critérios econômicos e contábeis na definição da materialidade e hipótese de incidência dos tributos.

17. O legislador tributário pode se utilizar diretamente de conceitos econômicos e contábeis que entender adequados para a tributação. Nesse sentido, estes conceitos deixam de ser estritamente econômicos ou contábeis para também serem jurídicos, na medida em que se reconheça sua posituação.

No que concerne às Regras Contábeis como normas jurídicas e sua relação com o Direito Tributário. Normas jurídico-contábeis de direito privado (com conteúdo cada vez mais econômico) podendo ser utilizadas pelo legislador tributário. Relação das

normas contábeis (de direito privado) com as normas tributárias, sob o enfoque dos artigos 109 e 110 do CTN.

18. As denominadas “regras contábeis” (a contabilidade) tem um caráter de juridicidade que lhes é próprio e que as diferenciam dos conteúdos, conceitos e institutos meramente econômicos, sendo que a contabilidade (no sentido das regras de contabilidade financeira) é norma cogente e que integra o direito comercial e societário brasileiro, sendo mais adequado do ponto de vista jurídico se falar em “normas contábeis” do que meramente se falar em “regras contábeis”.

19. Não há dúvidas atualmente sobre a necessidade da devida observância das regras contábeis materializadas, especialmente nos pronunciamentos do CPC, que são verdadeiras normas jurídicas embasadas e autorizadas pela legislação societária brasileira e de observância obrigatória para as empresas e contabilistas.

20. Com o advento desta nova contabilidade internacional, internalizada no Brasil pelos pronunciamentos do CPC, adentram na Contabilidade brasileira a utilização de novos critérios contábeis mais aderentes com a essência econômica. O que se demonstra com o novo padrão contábil IFRS é que a contabilidade brasileira (as normas/regras contábeis de contabilidade financeira) vem se distanciando dos conceitos jurídicos tradicionais (de direito civil) e vem fazendo uma aproximação com a economia, através de institutos contábeis (normas jurídicas) que são mais aproximativos dos conceitos econômicos.

21. Ou seja, atualmente temos um novo padrão de conceitos contábeis, verdadeiras normas jurídicas, que implicam gradualmente no afastamento das regras contábeis brasileiras do direito civil e de uma aproximação destas normas jurídicas com a Economia. Assim, o legislador tributário, em muitos casos, faz referências a estes conteúdos, conceitos e institutos contábeis (os quais são normas verdadeiras normas jurídicas carregadas de grande fluidez de conteúdos oriundos da Economia).

22. Deste modo, a repelência à consideração/econômica em direito tributário, não é capaz de refutar um fato inexorável: de que o legislador tributário, por vezes, se utiliza de conceitos e institutos contábeis (que absorvem conceitos econômicos) já juridicizados no direito privado. Fato é que, gostem ou não os juristas e tributaristas, e tenham tal ou qual visão doutrinária, o fato inegável é de que o direito tributário e a legislação tributária podem fazer referências a normas jurídicas de direito privado, e as normas contábeis estão plenamente juridicizadas no ordenamento jurídico brasileiro.

23. Na prática a discussão da possibilidade de interpretação/consideração econômica acaba ficando mais fraca, e cada vez mais “tênue” em relação ao tema da utilização de conceitos contábeis pelo legislador tributário, pois aqui o legislador não “bebe” diretamente na fonte dos conteúdos das Ciências Econômicas nem mesmo nas fontes de Ciências Contábeis de forma “crua”; e sim na fonte da norma jurídico-contábil (integrante do Direito Privado – comercial e societário) e com o processo de convergência internacional da contabilidade (padrão IFRS) os conceitos versado nas normas contábeis se aproximam do conteúdo econômico. O fato inegável é de que o direito tributário e a legislação tributária podem fazer referências a normas jurídicas de direito privado, e as normas contábeis (padrão IFRS) estão plenamente juridicizadas no ordenamento jurídico brasileiro.

24. Ao nosso ver, o artigo 109 do CTN dispõe basicamente que o direito tributário possui autonomia, no sentido que os institutos, conceitos e formas de direito privado poderão ser adaptados para fins de tributação, fazendo com que estes assumam significados distintos em relação à sua definição no campo jurídico de origem (no direito privado). Mas é evidente que a possibilidade de alteração dos conteúdos e conceitos privados para fins tributários, vai encontrar limites na própria competência tributária definida constitucionalmente, aspecto este realçado pelo artigo 110 do CTN, que funciona como um “freio” ao legislador tributário, que não pode deformar os conceitos de direito privado que estejam expressos na ordem tributária de patamar constitucional.

25. Em nosso entendimento quando o legislador tributário utiliza conceitos contábeis, pela autonomia que o direito tributário desfruta, o legislador pode alterar este conceito e criar um conceito próprio para fins tributários que seja diferente daquele conceito na área de origem das Ciências Contábeis. Todavia, se não o fizer, ao incorporar um conceito privado que é o caso dos institutos regrados pelas normas contábeis, deve aceitar este conceito conforme normatizado pelas normas jurídicas societárias e contábeis, ao menos como o ponto de partida da interpretação.

26. Isto não significa dizer que os conceitos de contabilidade quando mencionados pelo legislador tributário irão adentrar forçosamente no sistema tributário da forma como regulado no direito privado (comercial/societário) sem nenhuma avaliação de compatibilidade com o sistema jurídico vigente. É evidente que mesmo quando se reconheça que o legislador tributário se reportou diretamente a um conceito ou instituto de direito privado, caberá a interpretação sistemática considerando especialmente os princípios de direito tributário e as regras constitucionais de competência tributária.

27. Em nossa opinião, há de se tomar cuidado com os efeitos tributários advindos do uso de um conceito contábil diretamente na legislação tributária, já que no caso de haver uma mudança do conceito de direito de privado (no caso uma mudança nas normas jurídico-contábeis e societárias) esta pode impactar sim na regra matriz de incidência do tributo que a utilizou, seja no caso do IRPJ, das contribuições do PIS e COFINS, seja no caso do ICMS (nas situações pontuais demonstradas ao longo do capítulo seis).

28. Toda a discussão sobre a neutralidade tributária travada no contexto da mudança do padrão contábil brasileiro para o padrão internacional IFRS, pressupõe a preocupação em se analisar na legislação tributária (IRPJ, PIS, COFINS e por nós, no ICMS) as referências diretas que o legislador tributário fez a institutos e conceitos contábeis, especialmente quando a remissão a estes conceitos estiverem inseridas dentro de algum dos elementos constantes da regra-matriz de incidência destes tributos. Pois neste caso, o ponto inicial da interpretação é o critério dinâmico, que tem como ponto de partida a possibilidade da mudança do conceito contábil causar efeitos tributários nestes tributos, sendo que o não reconhecimento destes efeitos só será possível por meio de uma interpretação estática que esteja amplamente embasada em ofensas muito claras aos princípios constitucionais e às competências tributárias constitucionais. Portanto, a mutação conceitual dos conceitos contábeis na legislação tributária é a regra, e a estática destes conceitos é a exceção.

29. Conclui-se assim que, toda a vez que o legislador tributário não quiser se sujeitar aos efeitos da mudança das regras contábeis de direito privado (no caso de ter utilizado estes conceitos contábeis na regra-matriz de incidência de um tributo), deve por meio da autonomia do direito tributário que lhe é conferida, modificar estes conceitos expressamente na legislação tributária, prevendo de forma expressa a anulação da mudança dos efeitos contábeis, como o fez em âmbito federal com a publicação da Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014.

A regra-matriz de incidência dos tributos e a possibilidade de inserção de elementos contábeis.

30. A importância da utilização de conteúdos, institutos e conceitos contábeis (embasado nas normas jurídico-contábeis juridicizadas no direito privado brasileiro) ganha especial relevo quando tais conteúdos, institutos e conceitos são utilizados pelo legislador tributário num dos componentes da denominada regra-matriz-de-incidência tributária-

RMIT de um tributo, ou, seja: a) como elemento integrante do “fato gerador”/hipótese de incidência do tributo (quando o elemento contábil for captado pelo direito tributário no antecedente da hipótese de incidência tributária de um tributo); b) como elemento quantitativo da base de cálculo do tributo (nos casos em que o direito tributário elege um elemento quantitativo mensurado pela contabilidade no consequente da hipótese de incidência tributária de um tributo).

31. O legislador tributário pode adotar conceitos contábeis na regra-matriz de incidência dos tributos (no antecedente e no consequente), não apenas no IRPJ e PIS-COFINS, mas em outros tributos, inclusive, no ICMS (ainda que em situações pontuais). Neste caso, o legislador pode decidir modificar ou não o conceito utilizado de direito privado das normas contábeis apenas para fins dos seus efeitos tributários por conta da autonomia do direito tributário. Todavia, naquilo que o conceito de direito contábil não é alterado, a legislação tributária deve seguir as normas de direito contábil (direito privado) quanto à definição, reconhecimento, mensuração conforme aqueles institutos contábeis no seu campo origem, e este será o ponto de partida da interpretação e aplicação da legislação tributária.

32. No âmbito da legislação tributária do ICMS, não houve esta preocupação por parte dos legisladores tributários (federal e estadual) em promover uma neutralização dos efeitos tributários do novo padrão contábil, de modo atualmente se suscita dúvidas técnicas sobre uma gama de assuntos do ICMS atrelados aos possíveis efeitos da convergência ao padrão contábil internacional (IFRS).

33. O ICMS apenas pontualmente faz referência a conceitos contábeis, mas quando o faz podem sim haver impactos tributários advindos do novo padrão contábil (IFRS), pois uma vez que estes critérios foram utilizados na RMIT do ICMS, irão espriar seus efeitos para a aplicação da norma tributária. De outro modo, há situações que envolvem o ICMS que não guardam conexão com conceitos contábeis e estas situações não serão impactadas pela mudança de padrão das normas contábeis. Os exemplos que foram trazidos no capítulo seis (6) são os atualmente mais discutidos e procuramos fazer esta separação prática com este embasamento teórico: apontando em que situações há impacto das normas contábeis (IFRS) e onde não há este impacto.

Parte prática/pragmática: análise dos efeitos tributários da nova contabilidade brasileira (padrão internacional) no ICMS

34. Por parte da Receita Federal do Brasil houve uma preocupação interna dos auditores fiscais em estudar o tema destes impactos tributários destas normas contábeis internacionais (não apenas no IRPJ, mas também sobre a tributação indireta, especialmente no que concerne as contribuições de PIS e COFINS), o que redundou em diversos projetos legislativos, que foram implementados no âmbito federal, justamente com a finalidade de se preservar a denominada “neutralidade tributária”, tendo sido tratado pontualmente pelo legislador federal de forma bastante técnica e específica o tratamento tributário necessário para anular cada um destes efeitos tributários que foram identificados pelo Fisco Federal, o que redundou especialmente na Lei Federal 12.973/2014, sendo que a neutralidade tributária já vinha sendo adotada com o RTT, instituído pela Lei nº 11.941/2009.

35. No âmbito da legislação tributária do ICMS, não houve esta preocupação por parte dos legisladores tributários (federal e estadual) em promover uma neutralização dos efeitos tributários do novo padrão contábil, de modo atualmente se suscita dúvidas técnicas sobre uma gama de assuntos do ICMS atrelados aos possíveis efeitos da convergência ao padrão contábil internacional (IFRS).

36. Uma questão de suma importância, a ser analisada conceitualmente e na prática, é se o ICMS estaria ou não garantido pelo chamado Princípio da “Neutralidade Tributária” ou se sua tributação sofreria alguns efeitos com os novos critérios contábeis, uma vez que a Lei 11.941/2009 disciplinou a neutralidade apenas os tributos federais (principalmente Imposto de Renda – Lucro Real, e também estende estes efeitos à CSLL, PIS e COFINS) e que também o ICMS não teve seus efeitos tributários tratados ou anulados na Lei Federal 12.973/2014. A nossa tese defende ao longo do desenvolvimento dela que há conceitos contábeis que também afetam a tributação do ICMS, e no capítulo seis procuramos demonstrar os possíveis impactos destas normas tributárias, atrelando sempre que possível a casos práticos, devidamente embasados na doutrina tributária e contábil.

37. Há a urgente necessidade do fisco estadual em algum momento afastar os riscos e evitar a insegurança jurídica, e seguindo o exemplo da Receita Federal, estabelecer um campo de neutralidade fiscal de modo a preservar o tributo (ICMS) dos efeitos da convergência contábil. Este olhar atento dos Fiscos Estaduais deve consistir, num primeiro aspecto, da verificação do risco fiscal advindo da convergência às normas contábeis internacionais (pontos de divergência ou de insegurança jurídica) inerente à não realização de créditos tributários (que podem ser constituídos mediante a lavratura de AIIMs) em função da divergência de critérios (contábil x fiscal) e, em um segundo aspecto, do

estabelecimento de estratégias necessárias à harmonização (fisco x contribuinte) quanto ao tratamento das informações econômicas disponibilizadas pelas empresas para fins da correção técnica das auditorias contábeis com finalidade fiscal.

38. No capítulo seis analisamos os principais efeitos e desafios trazidos pelo processo de convergência contábil internacional, quando da aplicação, pelo contribuinte, de novos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de fatos contábeis inseridos no sistema contábil brasileiro pelas normas contábeis internacionais (as IFRS), e que em confronto com as normas existentes na legislação tributária no âmbito do ICMS podem impactar na determinação ou na formação da base econômica e jurídica de incidência deste imposto. Assim, foram apresentadas as principais situações que envolvem o risco fiscal⁵⁰⁹, ou seja, os reflexos da inserção em nosso sistema contábil brasileiro de novos critérios internacionais adotados pelos contribuintes relativos ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de fatos e elementos contábeis e que podem impactar na formação ou determinação da base econômica e jurídica de incidência do ICMS (regras contábeis que conflitam ou que interferem sobre a legislação tributária do ICMS, notadamente materializada no RICMS/SP e que podem, em tese, oferecer “risco” ou divergência interpretativa a favor do Fisco ou do contribuinte capaz de impactar na base de arrecadação ou em algum aspecto da regra-matriz de incidência do ICMS).

39. Após analisarmos as principais situações principais de divergência (ou do denominado “risco fiscal”) entre os critérios contábeis e os critérios fiscais do ICMS (e que também estão representadas no Apêndice da Tese) chegamos às seguintes conclusões sobre as situações práticas/pragmáticas:

40. **O Valor Realizável Líquido (VRL) dos Estoques e a Base de Cálculo do ICMS em situações específicas (por exemplo: nas transferências de mercadorias; operação de industrialização com cobrança de mercadorias e serviços)**: Em nossa opinião, cada situação específica deverá ser avaliada com base na legislação tributária daquela situação. Todavia, toda vez que a legislação tributária do ICMS delegar a atribuição da base de cálculo ao conceito genérico de custo (que é atribuível pela contabilidade), se não houver uma criação específica e uma delimitação daquele conceito

⁵⁰⁹ Risco Fiscal aqui entendido como divergências e riscos interpretativos sobre algum dos aspectos inerentes ao fato gerador (ou regra matriz de incidência) do ICMS. Ou seja, as principais divergências entre os critérios contábeis e os critérios fiscais do ICMS que podem ensejar impactos tributários na arrecadação do ICMS. A palavra “risco” aqui está sendo utilizada no sentido de insegurança jurídica, embora em parte das situações apresentadas possa representar um impacto favorável ao contribuinte ou ao Fisco. Ou seja, o risco é aqui tratado como a possibilidade das normas tributárias alterarem o *status quo* de algum aspecto essencial do ICMS. Já em outras situações que serão vistas, o novo padrão contábil poderá resultar em um aumento da tributação do ICMS.

para fins específicos tributários, deverá ser utilizado o critério adotado pela contabilidade. Assim, por exemplo, nas situações de transferência interestaduais de mercadorias industriais, em nosso entender ao legislador complementar na Lei Kandir relacionar a base de cálculo ao conceito de “custo da mercadoria produzida”, deverá aceitar este conceito da forma como está normatizado pelas regras contábeis, e havendo a obrigação jurídica da entidade adotar o custo histórico ou o valor realizável líquido, no caso de ser adotado este último, ainda que este seja menor que o custo histórico, tal método contábil poderá refletir na base de cálculo do ICMS. Este nosso entendimento é coerente com a parte teórica da presente tese (capítulo cinco), em que pelo nosso entendimento quando o legislador tributário utiliza conceitos contábeis, pela autonomia que o direito tributário desfruta o legislador pode alterar este conceito e criar um conceito próprio para fins tributários. Todavia, se não o fizer, ao incorporar um conceito privado que é o caso dos institutos regrados pelas normas contábeis, deve aceitar este conceito conforme normatizado pelas normas jurídicas societárias e contábeis. Desse modo, vislumbro sim, em hipóteses específicas, a influência do instituto do VRL- valor realizável líquido na formação da base de cálculo do ICMS, nas hipóteses em que o custo contábil puder servir de parâmetro para a mensuração do aspecto quantitativo do tributo.

41. Mensuração dos estoques e a base de cálculo do ICMS nas transferências (e recebimentos) de mercadoria para (de) outra unidade da federação: Ao analisarmos e compararmos os critérios da contabilidade com os critérios fiscais do ICMS, notamos que há divergência entre os critérios, uma vez que os critérios contábeis se focam nos seguintes aspectos: a) há a possibilidade de redução do valor do estoque ao seu valor realizável líquido - Custo Histórico ou VRL, dos dois o menor na Contabilidade (tema já analisado no subitem anterior – Item 9 do Pronunciamento CPC nº 16); b) adoção do critério de valoração do estoque contábil por PEPS ou preço médio – Item 25 do Pronunciamento CPC nº 16; c) Mensuração de estoque: na contabilidade deve incluir todos os custos de aquisição, de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais – Item 10 do Pronunciamento CPC nº 16. Por sua vez, no ICMS os critérios fiscais normalmente utilizados tratam estes mesmos aspectos de forma distinta, da seguinte forma: a) se apregoa a adoção do custo histórico (ainda que não de maneira expressa) na base de cálculo do ICMS nas transferências (como se infere do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar 87/1996, em que se adota o valor de entrada mais recente para fins de empresas comerciais e o custo da mercadoria produzida para fins de empresas industriais); b) se apregoa a adoção do critério de UEPS como base de cálculo

do ICMS pela própria lei complementar, em que se adota o valor de entrada mais recente para fins de empresas comerciais; c) aceitar-se-ia numa interpretação meramente literal da Lei Kandir como “custo da mercadoria produzida” apenas: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra, e acondicionamento.

42. Lembramos que o legislador tributário muitas vezes utiliza termos muito atécnicos, como foi o caso da elaboração do inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar 87/1996, em que nas transferências de mercadorias realizadas por empresas comerciais a base de cálculo foi definida na Lei Kandir como sendo “*o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”. Muitos intérpretes desta norma já vislumbraram duas referências ligeiramente distintas quanto à determinação da base de cálculo: i) por uma visão contábil o termo “*valor da entrada mais recente*”, ainda que usado de forma coloquial, poderia corresponder ao custo da mercadoria apurado pelo método contábil UEPS (último que entra, primeiro que sai); ii) por uma visão estritamente fiscal (do ICMS), corresponderia ao valor total da Nota Fiscal de aquisição desta mercadoria (registrado no Livro Registro de Entradas do ICMS), e que corresponda a aquisição mais recente desta mercadoria que será transferida. Nos filiamos à primeira interpretação, todavia, a posição atual do fisco paulista está calcada na segunda interpretação.

43. Em relação mercadorias industrializadas, interpretando o artigo 13, parágrafo 4º, inciso II, da Lei Complementar 87/1996, compreendo que da forma que o dispositivo foi construído pelo legislador, dá a entender que o mesmo apenas quis ser didático e trazer exemplos daquilo que comporia o “custo de produção”, trazendo exemplos embasados na doutrina contábil, contudo sem ser exaustivo. Dessa forma, compreendo adequada a interpretação conferida pelo Fisco paulista na Decisão Normativa CAT 05/2005, devendo necessariamente o contribuinte industrial para formar a base de cálculo do ICMS nestas transferências interestaduais adotar a contabilidade de custos com base nos princípios e normas contábeis vigentes, devendo, portanto, adotar o conceito de “custo de produção” adotado nas normas contábeis.

44. **Mensuração da Receita, apuração do Ajuste a valor presente (AVP) e a Base de Cálculo do ICMS nas vendas a prazo:** Em nosso entendimento no presente caso, especificamente com relação ao instituto contábil do “Ajuste a Valor Presente”, vislumbramos que especificamente não há um potencial deste instituto vir a alterar a base de cálculo do ICMS, uma vez que a base de cálculo do ICMS na compra e venda mercantil é o valor da operação assim entendido como o preço daquele contrato. Para explicarmos

nossa posição enfocamos que o instituto do AVP em verdade altera o conceito de “receita bruta” contábil, este sim, com potencial de alterar outros tributos indiretos, notadamente as contribuições de PIS-COFINS cuja base de cálculo é sim a Receita Bruta, e se não fosse a expressa menção da na Lei Federal 12.973/2014 em anular os efeitos tributários do AVP, haveria sem dúvida uma diminuição da base de cálculo das contribuições de PIS-COFINS sujeitas ao ajuste a valor presente da Receita Bruta. Embora em muitas situações se pudesse coincidir o valor do preço do contrato de compra e venda com o valor contabilizado na Receita Bruta, entendemos que estes conceitos não podem ser tomados como sinônimos, e com a introdução do mecanismo contábil do AVP passou a se ter uma dissociação entre os valores do preço do contrato de compra e venda a prazo e o valor da receita bruta contabilizada. Explico: o contrato de compra e venda a prazo pode prever o pagamento de R\$ 110.000 daqui 4 meses, e pela aplicação do ajuste a valor presente, a receita bruta contabilizada a vista poderá ser de R \$ 100.000, com o reconhecimento ao longo do período dos \$ 10.000 a título de juros. Ocorre que a base de cálculo do ICMS não é a Receita Bruta e sim o valor estipulado no contrato de compra e venda mercantil (no caso a prazo), sendo que o próprio Código Civil (por exemplo, nos artigos 481, 487 e 491), autoriza o vendedor cobrar um preço que considere o crédito dado ao comprado em função de índices ou parâmetros que contemplem estes juros. Portanto, há de se reconhecer neste exemplo, que o preço a ser pago em data futura (no exemplo em 4 meses) é de R\$ 110.000, devendo neste caso a Nota Fiscal ser emitida com este valor, sendo esta a base de cálculo do ICMS (e não a receita bruta contabilizada pelo método de AVP no valor de R\$ 100.000). Nossa conclusão é coerente com o que viemos defendendo na parte teórica do presente trabalho. Não sendo a Receita Bruta um elemento juridicizado pela legislação tributária do ICMS, não há como reconhecer efeitos das novas normas contábeis (notadamente do instituto do AVP) na base de cálculo do ICMS, por ter a base de cálculo do ICMS na compra e venda se restringido ao valor da operação correspondente ao preço do negócio jurídico.

45. **Ativo Imobilizado nas Concessões**: Fica ao nosso ver claro, que o ICMS ao tempo em que foi editada a Lei Kandir conferiu o direito ao crédito ao denominado “Ativo Permanente” (nomenclatura contábil hoje desatualizada), mas que à época compreendia quatro subgrupos: Investimentos; Ativo Imobilizado; Ativo Intangível e Ativo Diferido (este último também extinto pelo novo padrão contábil). Tradicionalmente, após a convergência contábil internacional se reconhece que os ativos imobilizados dão direito ao crédito do ICMS, sendo que normalmente a rubrica de investimentos (não

confere crédito de ICMS, pois diz respeito a participações societárias – não tributáveis por este imposto) e a rubrica de ativo intangível tradicionalmente não conferia crédito de ICMS, pois em geral, contemplava bens intangíveis que não haviam sido tributados por este tributo – ICMS (como é o caso de marcas, patentes, etc.). De qualquer forma, como vimos, com a nova forma de contabilização das concessões é possível que os antigos “ativos imobilizados” utilizados por estas concessionárias venham a ser contabilizados agora ora como ativos financeiros, ora como ativo intangível. Desse modo, em nosso sentir, se estes bens de infraestrutura forem contabilizados e amortizados como ativos intangíveis, no caso destes ativos, bens e equipamentos de grande porte terem sido anteriormente tributados pelo ICMS, haverá sim, a possibilidade de manutenção e fruição destes créditos de ICMS, uma vez que o antigo termo contábil materializado na Lei Kandir (“ativo permanente”) agora substituído pelo termo “ativo não-circulante”, poderia abarcar não apenas os ativos imobilizados, mas também os ativos intangíveis (desde que sobre estes houvesse incidido o ICMS).

46. **Arrendamento Mercantil Operacional**: Vislumbramos que o impacto maior é no arrendamento mercantil operacional, já que no arrendamento mercantil financeiro (independentemente da transferência ou não da propriedade jurídica) há a transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo ao arrendatário. Já no arrendamento mercantil operacional, de acordo com o Pronunciamento Contábil CPC nº 06 – Arrendamento Mercantil não há a transferência substancial de todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade ao arrendatário, de modo que, neste caso, o Ativo é reconhecido somente no Arrendador (e não na Arrendatária). Ainda de acordo com os itens 8, 33 e 49 do o Pronunciamento Contábil CPC nº 06, sob o ponto de vista do arrendatário, o CPC 6 dispõe que os pagamentos da prestação do arrendamento mercantil segundo um arrendamento mercantil operacional devem ser reconhecidos como despesa e sob a ótica do arrendador, o ativo é de propriedade do arrendador, sendo que, além da receita, a arrendadora deve reconhecer também a depreciação do bem. Em nosso ver, um aspecto relevante para se analisar cada um destes casos (do arrendamento mercantil financeiro e operacional), é verificar com base na norma contábil, quem é o efetivo proprietário econômico daquele bem, e quem poderá reconhecer aquele ativo imobilizado como seu em seu balanço patrimonial. Ou seja, em cada caso específico deve ser avaliado os critérios contábeis estipulados no Pronunciamento Contábil CPC nº 06 – Arrendamento Mercantil, cabendo verificar qual empresa possui de maneira efetiva a propriedade econômica representada pelos benefícios, riscos e controle desses bens. Isto porque a

legislação tributária do ICMS ao tratar do ativo imobilizado fica sujeita ao regramento contábil vigente, de modo que só se pode conferir o crédito do ICMS, àquele contribuinte que possa de acordo com as normas jurídico-contábeis (notadamente do Pronunciamento CPC nº 27) reconhecer este ativo imobilizado em seu balanço patrimonial.

47. **Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado – Reposição do Ativo Imobilizado (Peças e Partes) e o Creditamento do ICMS:** Em nosso entendimento, a interpretação fiscal estadual em alguns pontos acaba por extravasar o conteúdo da normatização contábil de bem do ativo imobilizado, que foi alterado no contexto do novo padrão contábil IFRS. Neste ponto enfatizo alguns aspectos constantes do próprio Pronunciamento CPC nº 27 sobre o ativo imobilizado para embasar o direito (ou não) ao crédito do ICMS.

48. **A)** Os critérios essenciais para a contabilização de peças para reposição no ativo imobilizado pressupõe ou que os sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno serão utilizados por mais de um período; ou de que possam ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado. Ou seja, nos termos do item 8 do Pronunciamento CPC nº 27 o fato da peça de reposição ser utilizada num ativo imobilizado já constante do balanço da empresa (um equipamento industrial, por exemplo) permite que estas peças de reposição sejam contabilizadas como ativo imobilizado desde que preencham os requisitos de reconhecimento como ativo imobilizado (descrito no item 7 do Pronunciamento CPC nº 27), de que é provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e que o custo do item possa ser mensurado confiavelmente. Neste caso, entendo que se preenchidos estes requisitos e a peça de reposição puder ser considerado ativo imobilizado há de se reconhecer reflexamente na legislação tributária o direito ao crédito do ICMS.

49. **B)** Por outro lado, a norma contábil (item 12 do Pronunciamento CPC nº 27) aponta que não se deve reconhecer no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos de sua manutenção periódica, sendo que esses custos são reconhecidos diretamente no resultado (como despesa nas demonstrações de resultado, quando incorridos). Ou seja, os custos da manutenção periódica (por ex.: custos de mão-de-obra, de produtos consumíveis, o custo de pequenas peças) que tenham a finalidade de "reparo e manutenção" de item do ativo imobilizado não configuram ativo imobilizado e são tratados como despesas no resultado. Portanto, as peças que possuam valores imateriais ou irrelevantes, e os produtos consumíveis no concerto ou reparo que digam respeito a manutenções periódicas devem ser tratados no ICMS como materiais de uso e consumo,

portanto, sem direito ao crédito de ICMS como ativo imobilizado, pois pela própria norma contábil não podem ser contabilmente reconhecidos como ativo imobilizado.

50. **C)** Também observe-se que a norma contábil (itens 13 e 70 do Pronunciamento CPC nº 27) nas situações em que partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares (por exemplo, um forno pode requerer novo revestimento após um número específico de horas de uso) permite que a entidade reconheça no valor contábil do item do ativo imobilizado o custo de uma peça reposta desse item quando o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem atendidos. Todavia, o valor contábil das peças que são substituídas devem ser baixado, independentemente de a parte substituída estar sendo depreciada separadamente ou não. E por fins de praticidade, se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, esta pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou construída. Ou seja, neste caso se acaba por se considerar para fins de praticidade o custo da nova peça reposta, como o valor a ser baixado para o resultado da entidade. Todavia, isto por si só, não significa que a peça em substituição não seja considerada um ativo imobilizado, pois a baixa se refere à peça antiga ou defeituosa e não a peça nova que passará a agregar valor ao ativo imobilizado original. Desta forma, nestes casos é evidente que estas peças utilizadas na substituição em intervalos regulares (por exemplo, um forno que requer novo revestimento após um número específico de horas de uso) aumentam a vida útil do ativo imobilizado principal e são consideradas no valor do ativo imobilizado e por isto devem proporcionar o direito ao crédito do ICMS, em respeito à sua própria natureza contábil.

51. **Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado – Prazo para o Creditamento do ICMS do Ativo Imobilizado**: A interpretação do tema é polêmica, mas de qualquer forma, nos inclinamos a entender que o que o legislador tributário do ICMS fez, foi simplesmente ultra simplificar o tratamento tributário conferido ao ativo imobilizado, no que diz respeito à vida útil do bem. Enquanto outros tributos indiretos adotaram o creditamento com base no período de depreciação (ainda que o conceito de depreciação contábil tenha sido modificado por um conceito de depreciação fiscal - no IRPJ e no PIS-COFINS), noto que no ICMS, simplesmente o legislador tributário adotou uma depreciação presumida de 48 meses (ou seja, de 4 anos). Dessa forma, o legislador tributário simplificou a questão do creditamento do ICMS, considerando que todos os bens do ativo imobilizado serão utilizados em 4 anos. O problema surge, quando um bem do ativo imobilizado (que seja usado para fins de industrialização/comercialização de bens e

serviços tributáveis pelo ICMS) tem uma vida útil econômica maior que 1 ano, mas menor do que os 48 meses. Em nosso entender, desde que tal bem do ativo imobilizado seja de fato utilizado na atividade de produção ou comercialização de bens e serviços tributáveis pelo ICMS, haveria naturalmente o direito ao crédito integral do ICMS pago na aquisição de bem do ativo imobilizado. A perda dos créditos remanescentes não nos figura uma medida adequada, pois só há a interrupção do creditamento nos casos em que há uma alienação do ativo imobilizado, que ainda poderá ser utilizado por um outro adquirente e fruir benefícios para outrem. No caso específico em que o bem exaure toda a sua funcionalidade num prazo menor que 48 meses, só vem a denotar que o referido bem do ativo imobilizado foi plenamente utilizado nas atividades atinentes àquele contribuinte, e por isto, entenderia que haveria o direito ao creditamento das parcelas remanescentes. Há inclusive aqueles que entendem que o creditamento total poderia ser feito em tempo menor que os 48 meses. Não me filio a esta ideia, por entender que a legislação tributária foi clara da necessidade de aproveitamento do crédito em parcelas de 48 avos, mas entendo que tendo o bem se exaurido na produção/comercialização de mercadorias e serviços tributados pelo ICMS haveria o direito do término do creditamento em relação às parcelas remanescentes.

52. **Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado – Início do Creditamento do ICMS do Ativo Imobilizado**: Em nosso ver, a interpretação conferida pelo fisco paulista é a mais adequada do ponto de vista de uma interpretação verdadeiramente teleológica e de acordo com o princípio da não-cumulatividade. Em que pese, a eventual possibilidade da legislação tributária em alterar algumas características dos institutos de direito privado apenas para fins dos seus efeitos tributários (e não para fins do direito privado), fato é que o crédito do ICMS está condicionado ao reconhecimento do bem como ativo imobilizado, este regido pelas normas jurídico-contábeis. Na medida em que as normas contábeis vigentes reconhecem que a vida útil do ativo imobilizado (que coincide com o momento de início de sua depreciação contábil) só se inicia quando este equipamento estiver efetivamente disponível para uso (quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela empresa de modo a produzir e efetivamente poder gerar um fluxo de caixa para a entidade empresarial) o direito tributário não pode ignorar esta norma, pois ao se remeter a um conceito disciplinado na seara das normas contábeis e societárias deve incorporá-lo assim como definido pelo direito privado. Desta forma, entendo que a norma conforme do inciso I § 5º do artigo 20 da Lei Kandir deve ser interpretada no sentido de que o crédito do ativo

imobilizado deve se iniciar “no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento” de um ativo imobilizado, que esteja no local e pronto para uso nas finalidades empresariais. Portanto, há de se elogiar a lucidez das interpretações proferidas pelo Fisco paulista neste sentido, pois a interpretação literal conduziria a uma afronta ao princípio da não-cumulatividade e promoveria um verdadeiro desincentivo ao investimento industrial, em um Estado que é o coração econômico do Brasil.

53. **Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado – Bens (Ativo Imobilizado) em poder de terceiros e o creditamento do ICMS:** Em nosso ver, um aspecto relevante para se analisar cada um destes casos, é verificar com base na norma contábil, quem é o efetivo proprietário econômico daquele bem, e quem poderá reconhecer aquele ativo imobilizado como seu em seu balanço patrimonial. Ou seja, em cada caso específico deve ser avaliado os critérios contábeis estipulados no item 6 do Pronunciamento Contábil CPC nº 27, cabendo verificar qual empresa possui de maneira efetiva a propriedade econômica representada pelos benefícios, riscos e controle desses bens. Isto porque a legislação tributária do ICMS ao tratar do ativo imobilizado fica sujeita ao regramento contábil vigente, de modo que só se pode conferir o crédito do ICMS, àquele contribuinte que possa de acordo com as normas jurídico-contábeis (notadamente do Pronunciamento CPC nº 27) reconhecer este ativo imobilizado em seu balanço patrimonial.

54. **Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado – Crédito de Ativo Imobilizado para construção de um bem imóvel:** Nesta seara já nos anotava o Professor Alcides Jorge Costa⁵¹⁰ que teoricamente o imposto sobre o valor acrescido abrangeria bens (coisas móveis corpóreas) e serviços, sendo que “*os imóveis não seriam objeto apropriado para a incidência, pois não são consumidos*”, mas que, todavia, excepcionalmente, é possível que um determinado imposto sobre o valor acrescido atinja também a tributação dos imóveis. Uma das justificativas para esta eventual opção legislativa (da incidência do imposto sobre valor acrescido sobre os imóveis) seria, por exemplo, permitir que uma empresa adquirente de uma construção industrial possa se creditar do imposto sobre o valor da construção, evitando-se assim que este imposto onere o preço dos produtos que a empresa fabrica. Todavia, esta certamente não foi a opção legislativa adotada pelo legislador constitucional brasileiro, que excluiu do campo de tributação do nosso ICMS (brasileiro) os bens imóveis. Como destacado na parte teórica do capítulo três, os bens

⁵¹⁰ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 31.

imóveis, de acordo com o artigo 155, I e artigo 156, II da CF/88⁵¹¹, são tributados pelos Estados e pelos Municípios por meio de dois outros impostos: o imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) – de competência estadual nas transmissões não onerosas de bens imóveis; e o imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI) – de competência municipal nas transmissões onerosas de bens imóveis. Desta forma os imóveis possuem no direito tributário brasileiro uma sistemática de tributação que está alheia à sistemática do imposto sobre o valor agregado, não sendo por isto possível a compensação destes outros impostos (ITCMD e ITBI) com o ICMS; de modo que, por exemplo, se uma empresa adquirir um imóvel industrial (um galpão industrial) sujeito à incidência do ITBI, não terá a possibilidade de compensar este tributo com o ICMS devido pela saída de mercadorias deste estabelecimento. Em outros sistemas tributários nos quais a tributação dos imóveis esteja albergada pelo campo de tributação do imposto sobre o valor agregado esta compensação tributária do imposto poderá ser possível pela regra da não-cumulatividade.

55. **Casos limítrofes de Bens Imóveis que são máquinas/equipamentos industriais:** diante destes casos concretos, entendemos que a legislação tributária paulista parece deixar uma lacuna quando a construção civil é parte intrínseca do equipamento. Nestes casos limítrofes, entendemos que o aspecto técnico-contábil deva prevalecer, ou seja, deve ser questionado se o resultado da obra tem a substância de um imóvel ou de um equipamento, isto é, a sua efetiva utilização. Neste caso, é flagrante tratar-se de um equipamento industrial, embora fisicamente o mesmo esteja atrelado ao imóvel. Por fim, os argumentos constantes da Decisão Normativa CAT 2/2000 padecem de certa fragilidade e superficialidade, quando empregam o termo “mercadoria” para desqualificar a obra de construção civil, como passível de direito ao crédito do ICMS, pois a rigor nenhum ativo imobilizado seria mercadoria. O que a Lei Complementar 87/1996 prevê, em nosso entendimento, é o estado de “mercadoria” no momento da entrada no estabelecimento. Por outro lado, quando o resultado da construção civil possuir substância de imóvel, utilização

⁵¹¹ “Constituição Federal /1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - **transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II - **transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis,** por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;”

própria de imóvel, não deve haver direito ao crédito do material utilizado para construí-lo. Por seu turno, ainda que seja um imóvel, caso o bem seja efetivamente utilizado como máquina/equipamento industrial gerando fluxo de caixas futuros e participando diretamente na produção/industrialização de mercadorias tributáveis pelo ICMS, dever-se-ia reconhecer o direito ao crédito a este ativo imobilizado, bem como aos componentes utilizados na montagem deste equipamento industrial.

56. **Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado e de Receitas de Vendas de mercadorias – Descaracterização de contratos como Locação, Aluguel, Comodato e Figuras Análogas**: Existe a possibilidade de descaracterização destes contratos de locação de bens, conforme preceitua a Decisão Normativa CAT 03/2000, identificando a situação de cessão definitiva do bem. Nestes casos, há que se observar a essência econômica das operações sobre os seus aspectos formais jurídicos. Em tese, não incide ICMS sobre operações de locação ou comodato. Todavia, deve o fisco paulista atentar para o uso destas formas jurídicas, pois muitas vezes haverá a cessão definitiva do bem ao suposto locatário, descaracterizando o contrato, o que enseja a tributação da operação pelo ICMS. Um detalhe importante a ser observado pelo Auditor Fiscal durante a execução de auditoria é verificar se, daquela suposta operação de cessão provisória do bem, os riscos e benefícios inerentes a sua posse foram definitivamente transferidos ao seu detentor; este fato caracterizaria a venda, portanto sujeita à incidência do ICMS. É importante destacar que, segundo o Pronunciamento CPC nº 30, a receita deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade transferidora do bem. Em alguns casos específicos, este aspecto somente poderá ser determinado quando do recebimento do pagamento ou quando, de alguma forma, a incerteza for removida.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABE, Cesar Henrique S. “Disponibilidade Econômica da Renda”, in *Direito Tributário Atual*, vol. 21, 2007, p. 191-200.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência Tributária*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1973.

ATALIBA, Geraldo. ICMS: competência impositiva na Constituição de 1988, *Revista de Direito Administrativo*, nº 195, Rio de Janeiro: jan/mar/1994.

ALMEIDA, Fábio da Silva e. Tributos e as Obrigações Acessórias. In: OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; GALLO, Mauro Fernando (Coords.). *SPED e Sistemas de Informação*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013. p. 55-74.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo, Rumo: 1995.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 13ª Ed, São Paulo: Editora Saraiva, 2007

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 1ª Ed, São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 124, p. 92-111, janeiro/2006.

BALL, Ray. International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, International Accounting Policy Forum, 2006, p. 5-27.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16ª ed. Rio de Janeiro/RJ: Forense, 17ª Ed., 2010.

BARROS, José Eduardo Monteiro. Interpretação Econômica em Direito Tributário. In: DE MORAES, Bernardo Ribeiro. *Intepretação no Direito Tributário*, São Paulo; Editora da Universidade Católica, 1975.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo – Saraiva, 1966.

BERGAMINI, Adolpho. *ICMS – Coleção Curso de Tributos Indiretos Volume I*, 2ª Edição, São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *O Custo de Administração dos Tributos Federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento*. 2005. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP/SP, São Paulo, 2005.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. *Substituição Tributária e Antecipação no ICMS*. 2013. 513 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979.

BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre o valor acrescido, in SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário- homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, p. 343-350, 2009.

BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*, vol. 1, Rio de Janeiro: Justec. 1979.

BRANDÃO MACHADO. “Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN”. in MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. S. Paulo: Resenha Tributária. 1994.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Receitas públicas: manual de procedimentos*. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007.

BRASIL, Receita Federal do Brasil. PROJETO SPED: Disponível em <<http://sped.rfb.gov.br/>>, acessado em 01/01/2017.

CANTO, Gilberto Ulhoa. “A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda”. MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. S. Paulo: Resenha Tributária, 1994.

CARVALHO, Nelson; CARMO, Carlos Henrique Silva do. Reconhecimento Contábil de Receitas: o que vem (ou pode vir) por aí. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alexsandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16ª Ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Regra Matriz do ICM*, Tese apresentada para a obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, São Paulo, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do fato gerador – Direito e sua autonomia – O paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 97, p. 7-17, 2007.

CALIJURI, Monica S. S. As Novas Normas de Convergência Contábeis e seus reflexos para os contribuintes. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alexandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011, v. 2.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 9ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

COASE, Ronald. *The firm, the market and the law*. Chicago: The University of Chicago Press, 1988

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, 2ª ed., São Paulo: Ed. Dialética, 2003.

COMPARATO, Fábio Konder. *Ensaio e Pareceres de Direito Empresarial*. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1977.

COSTA, Alcides Jorge. “Conceito de Renda Tributável” in MARTINS, Ives G. S. (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 2, p. 70-95, novembro/1995.

DEMO, Pedro. *Metodologia do conhecimento científico*. São Paulo: Atlas, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu, in *Temas de Direito Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, p. 107-151, 1998.

DUARTE, Roberto Dias. *O Brasil na era do conhecimento: Big Brother Fiscal*. 3ª Ed., São Paulo: ideas@work, 2009.

DUARTE, Roberto Dias. SPED e as Pequenas Empresas. In: OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; GALLO, Mauro Fernando (Coords.). *SPED e Sistemas de Informação*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013. p. 89-114.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FASB - Financial Account Standards Board . Disponível em: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156245663>. Acesso em 01 jan. 2017.

FARIA, A. C.; FINATELLI, J. R.; GERON, C. M. S.; ROMEIRO, M. D. C. SPED-Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED In: *10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. Julho, 2010. Disponível em <<http://www-congressosp.fipecafi.org/webJal1tigos10201W248.pdf>>, acessado em 01/01/2017.

FERNANDES, Andressa G. Torquato. Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias. *FISCOSoft Impresso, Artigo Federal*, 2011.

FERNANDES, Edison Carlos. Nascimento, Vida e Morte do Regime Tributário de Transição - RTT. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alexsandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 129-139.

FERNANDES, Marcelo Luiz Alves. *Avaliação da utilização de documentos fiscais eletrônicos na rastreabilidade de cargas*. Dissertação (mestrado) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2012.

FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v. 11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, p. 359-379, 2007.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e incentivo na Constituição Federal. *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilvetti (coords.). SP: Dialética, p. 275-285, 1998.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas Tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.

FORMIGONI, Henrique. *A influência dos incentivos fiscais sobre a estrutura de capital e a rentabilidade das companhias abertas brasileiras não-financeiras*. Tese (doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2008.

GRECCO, Gerson Begas. *Proposta para mitigação do risco fiscal das organizações contábeis Brasileiras*, 2014. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial), Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2014.

GIAMBIASI, Fábio. ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Pública – teoria e prática no Brasil*. 4ª Ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2011

HALDEWANG, Chistian V. Gobernanza sistêmica y desarrollo em América Latina. In: *Revista de la CEPAL*, nº 85, p. 35-52, 2005.

HENDRICKSEN, Eldo S.; VAN BREDÁ, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

HENRIQUE, Manoel de Almeida. *Livros contábeis – a escrituração contábil no atual cenário tributário*. São Paulo, Ed. Trevisan, 2016.

IGNÁCIO, Sérgio da Silva. *Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil*. 2010. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto, 2010, 120 p.

IUDICIBUS, Sérgio. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Editora Atlas, 1980.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto & SANTOS, Ariovaldo. *Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as Sociedades de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC*. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; LOPES, Alexsandro Broedel. Os vários enfoques da Contabilidade. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alexsandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 348-354.

KOCHÊ, José C. *Fundamentos de metodologia científica; teoria da ciência e prática da pesquisa*. Petrópolis: Vozes, 1997.

JESUS, Leticia Myauti de. *A relação entre contabilidade societária e tributária no Brasil após a adoção das normas internacionais de contabilidade*. 2015. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015.

LAMB, M.; NOBES, C.W.; ROBERTS, A.D. International variations in the connections between tax and financial reporting, *Accounting and Business Research, Routledge*. Taylor and Francis Group. London, v. 28, n 3, 1998.

LAMY, Marcelo. *Metodologia da Pesquisa Jurídica (Técnicas de Investigação, Argumentação e Redação)*. Rio de Janeiro, Editora Elsevier, 2011.

LOBATO, Valter; BREYNER, Frederico. Regime jurídico tributário do contrato de trespasse. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 203, p. 133-145, agosto/2012.

LOPES, Alexsandro Broedel; Mosquera, Roberto Quiroga. O Direito contábil fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alexsandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, v. 1, p. 56-81.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Editora Atlas, 2017.

LOPES, Alessandro Broedel. A teoria dos contratos, governança corporativa e contabilidade. In: LOPES, A. Broedel; IUDÍCIBUS, Sérgio de (Coords.) *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. A Substituição Tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº67, p. 57-72, abril/2001.

MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 28ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Breves anotações sobre a incidência do PIS e da COFINS na importação. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n.108. p.78-90. set. 2004.

MARSHALL, C. L. *Medindo e Gerenciando Riscos Operacionais em Instituições Financeiras*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

MARCHI, Eduardo C. Silveira. *Guia de Metodologia Jurídica (Teses, Monografias e Artigos)*. 2ª Ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2009.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Natanael. A Figura da Primazia da Substância sobre a Forma em Contabilidade e em Direito Tributário. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alessandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 267-280.

MARICATO, Andréia F. R. *Os impactos das mudanças dos deveres instrumentais com a informatização fiscal: constituição do crédito tributário; prescrição e decadência; e prova tributária*. 2014. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica – PUC/SP, São Paulo, 2014.

MARIZ, Ricardo. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin 2008.

MARTINS, Natanael. A Figura da Primazia da Substância sobre a Forma em Contabilidade e em Direito Tributário. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alessandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 267-271.

MATTOS, Aroldo Gomes de, *ICMS – Comentários à Legislação Nacional*, São Paulo: Ed. Dialética, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e prática*. 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MELLO, Newton Oller de. Nota Fiscal Eletrônica: Consolidação de um novo paradigma na administração tributária brasileira. In: *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Ed. Noeses, 2008, p. 741-772.

MELLO, Newton Oller de. *Os documentos fiscais eletrônicos no Brasil e na América Latina e seus impactos na automação de processos e no intercâmbio eletrônico de informações na cadeia logística*. Tese (doutorado) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2014.

MYOSHI, Roberto Kazuo. *Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no Estado de São Paulo*. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP, Ribeirão Preto.

MIYOSHI, R. K.; NAKAO, S. H. Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no estado de São Paulo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(14), 46-76, 2012.

MOON, M. J.; NORRIS, D. Does managerial orientation matter? The adopting government and e-government at the municipal level. *Information System Journal*, 15, p. 43-60, 2005.

MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Pública – teoria e prática*. Rio de Janeiro, Campus, São Paulo - Edusp 1980.

NASCIMENTO, Luciano Alves. *Os fatores que impactam na adoção e na implementação do SPED na avaliação dos gestores das empresas brasileiras*. Dissertação (mestrado em Administração) – Universidade Estácio de Sá, Rio de Janeiro, 2013.

NEUBIG, T.; SANGHA, B. Tax Risk and strong Corporate Governance. *The Tax Executive*, Mar/Apr2004, vol. 56, Issue 2, pp. 114-119.

NOGUEIRA DE AGUIAR, Gisleise. *Avaliação dos impactos às competências dos profissionais contábeis após o Projeto SPED*. Dissertação (mestrado em ciências contábeis e financeiras) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2012.

NOBES, Christopher; PARKER, Robert. *Comparative International Accounting*, 11th, Ed. London, 2010.

NOBES, C., 2011, IFRS Practices and the Persistence of Accounting System Classification, *Abacus* 47 (3), 267-283.

NOVELLO, Guilherme Lautenschlaeger. Subvenções para Investimento a Nova Realidade Contábil. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alessandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 157-168.

NUNES, Renato. *Tributação e Contabilidade: alguns apontamentos sobre as relações entre os sistemas jurídico e contábil*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2012.

OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; GALLO, Mauro Fernando (Coords.). *SPED e Sistemas de Informação*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013.

OLIVEIRA, Júlio Machado de. ICMS e guerra fiscal: origem, destino, natureza e extinção do direito ao crédito, in SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário- homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, p. 917-932, 2009.

PÊGAS, Paulo Henrique Barbosa. *Manual de Contabilidade Tributária - 7ª Ed.* Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2011.

PIROSKA Soos. *The Origins of Taxation at source in England*. Amsterdam: IBFD, 1997.

POLIZZELLI, Vitor Borges. Balanço Comercial e Balanço Fiscal: Relações entre o Direito Contábil e o Direito Tributário e o Modelo Adotado pelo Brasil, in *Direito Tributário Atual*, vol. 24, 2010, p. 584-608.

POLIZELLI, Victor Borges. *O Princípio da Realização da Renda – Reconhecimento de Receitas e Despesas para fins do IRPJ*. Série Doutrina Tributária, v. VII. São Paulo: IBDT / Quartier Latin, 2012.

POSNER, Richard. A. *Economic Analysis of Law*. New York: Aspen Publishers, 2007.

REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994.

REIS, Luciano Gomes dos; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. *Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais*. São Paulo: Atlas, 2012.

REZENDE, Amaury José. *Avaliação do Impacto dos Incentivos Fiscais sobre o retorno e as políticas de investimento e financiamento das empresas*. Tese (livre-docência) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP, Ribeirão Preto, 2015.

REZENDE, Amaury; PEREIRA, Carlos Alberto; DE ALENCAR, Roberta Carvalho. *Contabilidade Tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas*. São Paulo: Atlas, 2010.

ROCHA, Sérgio André. Evolução do RTT e Perspectivas. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alexsandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 332-347.

ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*. 2ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2009.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In Ferraz Roberto (coord.). *Princípio e limites da tributação 2*, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ROTHMANN, Gerd Willi. *Inconstitucionalidade múltipla na tributação da importação de serviços - Réquiem ou catarse do sistema tributário nacional*, 2010 (Tese de Livre Docência do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário / Faculdade de Direito - USP), 2010.

SANDFORD. C.; GODWIN M.; HARDWICK, P. *Administrative and costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989.

SANTOS, Ariovaldo dos. *Demonstração do Valor Adicionado – como elaborar e analisar a DVA*. 2ª edição. São Paulo: Ed. Atlas, 2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Tributo e classificação das espécies no sistema tributário brasileiro. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5qd0/tributo-e-classificacao-das-especies-no-sistema-tributario-brasileiro-eurico-marcos-diniz-de-santi>. Acesso em: 01 jan. 2017.

SAMPAIO DE LIMA, Edson. *Pesquisa sobre a redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no Brasil*. Dissertação (mestrado em Ciências Contábeis) –Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2013.

SANTOS, Ariovaldo dos. Ajuste a valor presente. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alexsandro Broedel Lopes. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 116-128.

SCAFF, Fernando Facury. Aspectos Financeiros do Sistema de Organização Territorial do Brasil, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 112, p. 29-30, janeiro/2005.

SCAFF, Fernando F.; SILVEIRA, Alexandre C. Competência tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais. In CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando F.; BRAGA, Carlos E. F. (orgs.). *Federalismo Fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial - IBDF, 2010,

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. “O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica”, in Mosquera, Roberto Q. e Lopes, Alexsandro B. (coord.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética. 2010, p. 241-264.

SCHOUERI, L. E. . Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: Daniel Freire e Almeida; Fabio Luiz Gomes; João Ricardo Catarino. (Org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário*. 1ª Ed. São Paulo, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. “Nova Contabilidade e Tributação: da Propriedade à Beneficial Ownership”, in Mosquera, Roberto Q. e Lopes, Alexsandro B. (coord.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*, Vol. 5º, São Paulo: Dialética. 2014,

SLAVOV, Thiago Nascimento Borges. Sistemas de Informação e Sistemas Integrados de Gestão. In: OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; GALLO, Mauro Fernando (Coords.). *SPED e Sistemas de Informação*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013. p. 27-53.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Ed. Financeiras, 1960.

SUNDER, Shyam. *Theory of accounting and control*. Cincinnati: International Thomson Publishing, 1997.

THE WORLD BANK, IFC AND PWC, *Paying Taxes 2013: The Global Picture*, World Bank, International Finance Corporation and PricewaterhouseCoopers, www.doingbusiness.org, English Version, 2012.

TERSI, Vinicius Feliciano. *A fixação da base de cálculo do IRPJ e da CSL a partir do padrão IFRS*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2016.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TÔRRES, Heleno Taveira. O IVA na Experiência Estrangeira e a Tributação das Exportações no Direito Brasileiro, in *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, n. 16, p. 43-62, jul./ago. 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária - Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº70, p. 87-108, julho/2001.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, p. 139-170, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração no Direito Tributário*, 3ª Ed., Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2000

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Editora Dialética, 2005.

VERGINELLI, Carolina Velloso. Projeto SPED. In: OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; GALLO, Mauro Fernando (Coords.). *SPED e Sistemas de Informação*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013. p. 55-88.

ZILVETI, Fernando A. “O Princípio da Realização da Renda”. SCHOUERI, Luís E. (org.) *Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

**APÊNDICE: Quadro de Riscos Fiscais⁵¹² dos Impactos Tributários da
Nova Contabilidade (padrão internacional) no ICMS.^{513 514}**

| <u>Nº</u> | <u>Tema</u> | <u>Normas Contábeis (IFRS/CPC)</u> | <u>Dispositivo do RICMS/SP</u> | <u>Natureza do Risco Fiscal</u> |
|-----------|---|--|---|---|
| 1 | <u>Valor Realizável Líquido dos Estoques</u> Ativos – Estoque de mercadorias com valor menor que o histórico. | Ativos – (CPC 16): ativos (estoques) não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso. Estoques – CPC 16 (Mensuração de Estoque): “9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.”. Item 28 do CPC 16 – Possibilidade de Redução ao seu valor realizável líquido. | Art. 37 a 39 do RICMS (base de cálculo ICMS) e Artigo 13 da Lei Kandir: existem vários critérios para determinação da base de cálculo tais como: Valor Operação, Preço Corrente e FOB na falta de valor operação, Custo da mercadoria nas Transferências. Há situações subsidiárias que permitem a utilização do custo contábil dos estoques, principalmente em situações em que não há valor de mercado praticado. | Risco dos valores dos Estoques em transferências ou outras operações que não sejam compra e venda (com valor efetivo de mercado), estarem “subavaliadas” (Valor Contábil Após aplicação do VRL - por valores abaixo do custo histórico daquela mercadoria). Risco em operações tais como: transferência, consignação, bonificação com mercadorias, industrialização, etc., sejam feitas pelos valores contábeis após a redução ao VRL (mais baixos do que o custo histórico). |

⁵¹² O termo risco fiscal depende do ponto de vista. Aqui é exemplificada uma situação em que o novo padrão contábil poderia em tese favorecer a tributação para as empresas, mas em outras situações que serão vistas, o novo padrão contábil poderá resultar em um aumento da tributação do ICMS. O certo é que há insegurança jurídica sobre este tema e sobre vários aspectos técnicos que serão tratados neste capítulo, especialmente pelo fato de que o legislador tributário não legislou sobre a “neutralidade tributária” no ICMS e nem sequer analisou os possíveis impactos que a convergência contábil internacional poderia trazer para este tributo.

⁵¹³ Adaptado do “Relatório Preambular sobre a Convergência Contábil Internacional e os seus Efeitos, Desafios e Oportunidades diante da Legislação Tributária Paulista”. Documento produzido internamente na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo pelo Grupo de Trabalho PROFISCO 4.8 voltado à implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) na Secretaria da Fazenda-SP.

⁵¹⁴ O presente Grupo de Trabalho voltado à implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) na Secretaria da Fazenda-SP atuou nas seguintes vertentes:

1. Escrituração Contábil Digital (ECD) e Escrituração Fiscal Digital EFD (para os contribuintes de ICMS e IPI);
2. Definição dos Novos Roteiros de Auditoria Fiscal e Contábil na Fiscalização do ICMS pela SEFAZ-SP;
3. Análise dos Impactos na Auditoria Fiscal dos novos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos elementos contábeis e das operações das empresas trazidos pelas Normas Internacionais de Contabilidade.
- 4-Treinamento em Auditoria Contábil Tributária Digital de 1.800 Fiscais da SEFAZ-SP.

| Nº | Tema | Normas Contábeis (IFRS/CPC) | Dispositivo do RICMS/SP | Natureza do Risco Fiscal |
|-----------|---|---|--|---|
| 2 | <u>Base de cálculo na transferência de mercadoria para outro Estado.</u> | Estoque – CPC 16 (Mensuração de Estoque: Custo Histórico ou VRL, dos dois o menor): “9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.”. | Artigo 39, inciso II do RICMS/SP (<u>Custo Histórico</u>): “Artigo 39 - Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é (Lei 6.374/89, art. 26, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XV, e Convênio ICMS-3/95): I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; II - <u>o custo da mercadoria produzida</u> , assim entendido a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, atualizado monetariamente na data da ocorrência do fato gerador; III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente. (...)” | A definição dos fatores de produção que integram o CPV da mercadoria (custo da mercadoria produzida), constante do RICMS/SP, é bastante imprecisa. De qualquer forma, o Custo Histórico é o critério defendido pelo Fisco, pois, numa Auditoria Fiscal, é o critério que proporciona maior segurança e objetividade à ação fiscal. O VRL trazido pelo IFRS é um critério de valoração de estoque assaz subjetivo. Todavia, temos o risco de manipulação dos valores das transferências tanto nas Entradas de Outras UFs como nas saídas interestaduais. A adoção ora do VRL, ora do Custo Histórico, pode ensejar a manipulação nas transferências interestaduais de créditos do ICMS da Guerra Fiscal. |
| 3 | <u>Critério de Valoração dos Estoques (PEPS</u> | Estoque – CPC 25 (Critério de Valoração do Estoque – PEPS ou Custo Médio): “25. <u>O custo dos estoques</u> , que não sejam os tratados nos | Artigo 39, I do RICMS/SP: Critério UEPS- Entrada Mais Recente. “Artigo 39 - Na saída de mercadoria para estabelecimento | Num cenário inflacionário, o risco é ocorrer a superavaliação da base de transferência (maior destaque de ICMS), onerando o contribuinte. As IFRS |

| Nº | Tema | Normas Contábeis (IFRS/CPC) | Dispositivo do RICMS/SP | Natureza do Risco Fiscal |
|----|--|--|---|---|
| | x UEPS) | <i>itens 23 e 24, deve ser atribuído pelo uso do critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. A entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham natureza e uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, podem justificar-se diferentes critérios de valoração.”</i> | <i>localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é (Lei 6.374/89, art. 26, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XV, e Convênio ICMS-3/95): I - <u>o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;</u> II - <u>o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, atualizado monetariamente na data da ocorrência do fato gerador;</u> III - <u>tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.</u> (...)”</i> | sequer mencionam o UEPS como critério de valoração dos estoques, o que pode acarretar questionamentos jurídicos. Adicionalmente existe o risco do contribuinte se aproveitar desta regra para trazer mercadorias em transferências de Estados com benefícios fiscais por valores superavaliados. |
| 4 | Itens de Custo que devem integrar os Estoques transferidos. | Estoques – CPC 16 (Mensuração de Estoque): “10. <u>O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.</u> ” | Artigo 39, II do RICMS/SP: Critério restrito de Custo da Mercadoria Produzida. “Artigo 39 - <u>Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:</u> (...) II - <u>o custo da mercadoria produzida,</u> | Falta de segurança jurídica para o Fisco e para o contribuinte de quais itens compõe o Custo da Mercadoria para fins de transferência, abrindo possibilidade de manipulação desta base de cálculo. Os itens mencionados na legislação tributária (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra, e |

| <u>Nº</u> | <u>Tema</u> | <u>Normas Contábeis (IFRS/CPC)</u> | <u>Dispositivo do RICMS/SP</u> | <u>Natureza do Risco Fiscal</u> |
|-----------|---------------------------------|---|--|--|
| | | | <p><i>assim entendido a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, atualizado monetariamente na data da ocorrência do fato gerador;</i> (...)</p> <p>A Resposta a Consulta 80/2008 interpreta que no caso do inciso I do artigo 39 do RICMS/SP, o valor da entrada mais recente da mercadoria (que servirá de base de cálculo na transferência) deve contemplar o valor do ICMS também.</p> | <p>acondicionamento) são exemplificativos? Ou deve-se adotar como Custo das Mercadorias nas transferências o conceito mais amplo da norma da contabilidade (CPC 16 item 10)?</p> |
| 5 | Ajuste a valor presente. | <p>A Lei 6404/76, na redação da Lei 11.638/07, requer o ajuste a valor presente nos realizáveis e exigíveis a longo prazo e, no caso de efeito relevante, também nos de curto prazo.</p> <p>Receitas – CPC 30 – Mensuração a Ajuste a Valor Presente: “8. <u>Vendas para recebimento parcelado (em prestações).</u></p> <p><i>A receita atribuível ao preço de venda, líquido de juros, é reconhecida à data da venda. O preço de venda é o valor presente da</i></p> | <p>Artigo 37 do RICMS determina a inclusão dos juros na base de cálculo.</p> <p>Dispositivos do Código Civil permitem na compra e venda a prazo a fixação de um preço maior, em função de índices ou parâmetros.</p> <p>“<u>Artigo 37 do RICMS/SP (...)</u> § 1º - <u>Incluem-se na base de cálculo:</u> <u>1 - seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, descontos concedidos sob condição, bem como o valor de mercadorias</u></p> | <p>Quais são os impactos do Ajuste a Valor Presente das Receitas de vendas de Mercadoria (a prazo) sobre a arrecadação do ICMS?</p> <p>O risco está na subavaliação da base de cálculo do ICMS, excluindo-se a parcela contabilizada como receita financeira. O argumento contábil é que a natureza econômica da receita deve ser preservada e considerada quando da tributação do ICMS. A apuração do AVP possui, inclusive, sólido fundamento na</p> |

| <u>Nº</u> | <u>Tema</u> | <u>Normas Contábeis (IFRS/CPC)</u> | <u>Dispositivo do RICMS/SP</u> | <u>Natureza do Risco Fiscal</u> |
|-----------|---|--|--|---|
| | | <p><i>contraprestação, descontando-se das parcelas a receber a taxa de juro imputada. Os juros são reconhecidos como receita à medida que são gerados, utilizando-se o método do juro efetivo.”</i></p> <p>Receitas – CPC 13 – Mensuração a Ajuste a Valor Presente: “27. De acordo com as novas práticas contábeis trazidas pela Lei nº 11.638/07 e Medida Provisória nº 449/08, os elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de curto prazo, quando houver efeitos relevantes, devem ser ajustados a valor presente, tomando-se por base a data de origem da transação.”</p> <p>Ajuste a Valor Presente – CPC 12 – Pronunciamento contábil específico tratando de todos os aspectos deste instituto, com anexo com exemplos e perguntas e respostas.</p> | <p><i>dadas em bonificação;”</i></p> <p><u>Código Civil:</u> Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, <u>a pagar-lhe certo preço em dinheiro.</u></p> <p>(...)</p> <p>Art. 487. <u>É lícito às partes fixar o preço em função de índices ou parâmetros,</u> desde que suscetíveis de objetiva determinação.</p> <p>(...)</p> <p>Art. 491. Não sendo <u>a venda a crédito,</u> o vendedor não é obrigado a entregar a coisa antes de receber o preço.</p> | <p>Lei 6.404/76 e suas alterações.</p> <p>Risco da Argumentação Jurídica, Econômica e Contábil de que os Juros (Receitas Financeiras) não são tributados pelo ICMS (Estadual) e sim pelo IOF (Federal).</p> |
| 6 | Ativo Imobiliizado nas Concessões: | Interpretação ICPC 01 - Concessões - que dispõe sobre os aspectos contábeis relativos aos contratos de concessões, sob a | Crédito do “Ativo Permanente” (Imobilizado): Artigo 61, § 10 do RICMS e art. 20 da Lei Complementar 87/96. | Poderá haver discrepâncias significativas entre as duas sistemáticas de reconhecimento (ativo imobilizado versus |

| <u>Nº</u> | <u>Tema</u> | <u>Normas Contábeis (IFRS/CPC)</u> | <u>Dispositivo do RICMS/SP</u> | <u>Natureza do Risco Fiscal</u> |
|-----------|---|--|--|---|
| | novo tratamento contábil (Ativo Financeiro ou Intangível) | ótica da entidade concessionária, isto é, aquela responsável por operar a concessão. Dentre as principais alterações promovidas pelo ICPC-01 está aquela em que a entidade concessionária deixa de registrar a infraestrutura recebida como imobilizado ou como ativo arrendado. Por outro lado, o operador reconhece um ativo financeiro ou intangível pela extensão do direito contratual de recebimento de dinheiro, outro ativo financeiro ou um intangível. | A legislação tributária não menciona a possibilidade de crédito do ICMS para Ativos Financeiros e Intangíveis. | ativo financeiro/intangível). A) Potencial perda dos créditos de ICMS sobre o ativo imobilizado haja vista que a concessionária passará a amortizar um ativo financeiro. Por exemplo, no caso da construção de uma subestação de energia elétrica por uma concessionária, que pela contabilidade regulatória não deverá figurar no Ativo Imobilizado. |
| 7 | Arrendamento Mercantil Operacional | <p>Leasing Operacional – CPC 06: Arrendamento mercantil é classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.</p> <p>Neste caso, o Ativo é reconhecido somente no Arrendador (e não na Arrendatária).</p> <p>Itens 8, 33 e 49 do CPC 06.</p> <p>De acordo com o CPC 06, o arrendamento mercantil é classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. Sob o ponto de vista do</p> | Confere o Direito do Crédito ao Arrendatário do Bem em Leasing (Art. 63, III, § 5º do RICMS). | <p>A) Como o Ativo no leasing operacional é contabilizado como Ativo do Arrendador e não mais do Arrendatário, logo, poderia haver a possibilidade de não se reconhecer o crédito de ICMS na Arrendatária (que não tem um Ativo Imobilizado).</p> <p>B) Possível discussão se haverá o Direito de Crédito do ICMS destes Ativos Imobilizados no Arrendador, uma vez que fisicamente o Ativo Imobilizado não se encontra no estabelecimento (e sim, de posse dos arrendatários).</p> |

| <u>Nº</u> | <u>Tema</u> | <u>Normas Contábeis (IFRS/CPC)</u> | <u>Dispositivo do RICMS/SP</u> | <u>Natureza do Risco Fiscal</u> |
|-----------|--|---|---|---|
| | | arrendatário, o item 33 do CPC 6 dispõe que os pagamentos da prestação do arrendamento mercantil segundo um arrendamento mercantil operacional devem ser reconhecidos como despesa em base linear durante o prazo do arrendamento mercantil, exceto se outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do usuário. Sob a ótica do arrendador, o ativo é de propriedade do arrendador. Assim, além da receita, a arrendadora deve reconhecer também a depreciação do bem. | | |
| 8 | Reposição do Ativo Imobilizado – Quando se permite o direito ao crédito do ICMS | Ativo Imobilizado – menciona o item 8 do CPC-27: <i>“Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado”.</i> | Decisão Normativa CAT-1/2000: a) Peças para conserto (não geram direito ao crédito) – Itens 13 e 17. b) Peças sobressalentes do equipamento depreciado (geram direito ao crédito) e Peças que acompanham o Equipamento (geram direito ao crédito): – Itens 14 a 16. | A reposição de parte dos ativos permite que os contribuintes se apropriem dos créditos de ICMS? Quais são os impactos econômicos e tributários da norma contábil (CPC) relativo ao reconhecimento do Ativo Imobilizado? Há um risco de falta de segurança jurídica e divergências entre o Fisco e o contribuinte de quando a reposição do ativo imobilizado pode gerar crédito do ICMS. |
| 9 | Prazo | Ativo Imobilizado – | Artigo 61, § 10 do | A escolha do método de |

| <u>Nº</u> | <u>Tema</u> | <u>Normas Contábeis (IFRS/CPC)</u> | <u>Dispositivo do RICMS/SP</u> | <u>Natureza do Risco Fiscal</u> |
|------------------|--|---|--|---|
| | <u>para o Credito do ICMS do Ativo Imobiliizado</u> | <p>CPC 27 – Itens 55 e 60:</p> <p>“55. A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração.”</p> <p>“60. O método de depreciação utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros.”</p> | <p>RICMS/SP:</p> <p>“Artigo 61 - Para a compensação, será assegurado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, nos termos do item 2 do § 1º do artigo 59, relativamente a mercadoria entrada, real ou simbolicamente, em seu estabelecimento, ou a serviço a ele prestado, em razão de operações ou prestações regulares e tributadas (...)</p> <p>§ 10 - O crédito decorrente de entrada de mercadoria destinada à integração no ativo permanente, observado o disposto no item 1 do § 2º do artigo 66:</p> <p>1 - será apropriado à razão de <u>um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;</u></p> <p>2 - para seu cálculo, terá o quociente de um quarenta e oito avos proporcionalmente aumentado ou diminuído "pro rata die", caso o período de</p> | <p>depreciação do Ativo Imobilizado influencia a base de creditamento do ICMS?</p> <p>E se uma determinada máquina, por exemplo, for depreciada em um período menor que os 48 meses, por exemplo, em 2 anos? Os créditos do ICMS poderiam ser excepcionalmente apropriados em 24 meses, neste caso? E se não for possível a apropriação em tempo menor que 48 meses: então devem ser apropriados os créditos em 48 meses, ainda que a máquina esteja sucateada ou seja vendida como sucata após o mês de número 25º?</p> <p>Risco das empresas com ativos imobilizados com vida útil menor que 48 meses, em perder os créditos do ICMS.</p> |

| <u>Nº</u> | <u>Tema</u> | <u>Normas Contábeis (IFRS/CPC)</u> | <u>Dispositivo do RICMS/SP</u> | <u>Natureza do Risco Fiscal</u> |
|-----------|--|--|--|--|
| | | | apuração seja superior ou inferior a um mês. (...)" | |
| 10 | <u>Início do Creditamento do ICMS do Ativo Imobilizado</u> | <p><u>Ativo Imobilizado – CPC (Início do período de depreciação):</u></p> <p>Item 55 do CPC 27 <i>“55. A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração.”</i></p> | <p>Conforme inciso I § 5º do artigo 20 da Lei Kandir, reproduzido no artigo 61 do RICMS-SP “Artigo 61 do RICMS/SP (...) § 10 - O crédito decorrente de entrada de mercadoria destinada à integração no ativo permanente, observado o disposto no item 1 do § 2º do artigo 66: <u>1 - será apropriado à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;</u></p> <p><i>2 - para seu cálculo, terá o quociente de um quarenta e oito avos proporcionalmente aumentado ou diminuído "pro rata die", caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês.</i></p> <p><i>NOTA - V. PORTARIA CAT-41/03, de 06-05-2003 (DOE 07-05-2003). Disciplina o lançamento de crédito fiscal decorrente das aquisições de bens do ativo permanente e dá outras providências.</i></p> <p>***NOTA - V. PORTARIA CAT-25/01, de 02-04-2001 (DOE</p> | <p>Há dúvidas quanto ao momento mais adequado para se iniciar o creditamento do Ativo Imobilizado.</p> <p>Quando se inicia o creditamento do ICMS sobre o Ativo Imobilizado:</p> <p>a) Quando o mesmo é adquirido? Ou,</p> <p>b) Quando o mesmo entra em uso, no caso de haver um período de inatividade da máquina (período pré-operacional)?</p> |

| <u>Nº</u> | <u>Tema</u> | <u>Normas Contábeis (IFRS/CPC)</u> | <u>Dispositivo do RICMS/SP</u> | <u>Natureza do Risco Fiscal</u> |
|-----------|---|--|---|---|
| | | | <u>03-04-2001).</u> <u>Disciplina a</u> <u>apropriação do crédito</u> <u>do imposto relativo à</u> <u>aquisição de bens</u> <u>destinados ao ativo</u> <u>permanente e institui o</u> <u>"Controle de Crédito</u> <u>do ICMS do Ativo</u> <u>Permanente - CIAP".</u> | |
| 11 | Ativo Imobilizado que esteja fora do estabelecimento (em poder de terceiros) | Conceito de Imobilizado (para uso na produção/fornecimento de mercadorias e serviços). Com base no 6 do CPC 27. | Noção Fiscal de que o Ativo Imobilizado deve estar no Estabelecimento. Idéia que é reforçada pelo dispositivo do Estorno nas Saídas Não-Tributadas. Lei Kandir - artigo 20, §5º | O Ativo Imobilizado para dar créditos do ICMS (1/48 avos ao mês) deve estar fisicamente no estabelecimento relacionado à produção/comercialização de mercadorias tributadas? Há o risco (dúvida por parte do Fisco e do Contribuinte) se os ativos imobilizados que estejam com parceiros comerciais da empresa confirmam ou não crédito do ICMS (por exemplo: no caso das geladeiras de sorvete ou de cerveja que estejam cedidos para os comerciantes exclusivos mas sobre o controle da indústria). |
| 12 | <u>Crédito de Ativo Imobilizado para construção de um bem imóvel</u> | Conceito de Imobilizado (inclui bens imóveis). Com base no 6 do CPC 27. | Não há crédito de ICMS para bens imóveis. CF (tributação específica dos imóveis) e Decisão Normativa CAT 2/2000. | Risco dos Contribuintes pleitearem o crédito sobre bens imóveis. Risco que já existia no normativo contábil anterior. |
| 13 | <u>Ativo Imobili</u> | Conceito de Imobilizado (inclui | <u>Não Incidência do ICMS: empréstimo ou</u> | Um dos problemas nos contratos de locação, |

| <u>Nº</u> | <u>Tema</u> | <u>Normas Contábeis (IFRS/CPC)</u> | <u>Dispositivo do RICMS/SP</u> | <u>Natureza do Risco Fiscal</u> |
|-----------|--|---|--|--|
| | <p><u>zado - Descaracterização da Locação, Aluguel e Comodato e Figuras Análogas.</u></p> | <p>bens para locar)</p> <p>Receitas – (CPC 30): Transferência ao comprador dos riscos e benefício</p> <p>Devem ser contabilizados como Ativos dos Adquirentes!</p> <p>Receitas – CPC 30 (Venda de Bens – reconhecimento da Receita): “14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições: (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens; (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens; (c) o valor da receita possa ser confiavelmente mensurado; (d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e (e) as despesas incorridas ou a serem</p> | <p><u>locação</u></p> <p><u>Art. 7º, IX x Decisão Normativa CAT 3/2000 (cessão definitiva de bens para consumo)</u></p> <p><i>“Artigo 7º - O imposto não incide sobre: (...) <u>IX - a saída de máquinas, equipamentos, ferramentas ou objetos de uso do contribuinte, bem como de suas partes e peças, com destino a outro estabelecimento para lubrificação, limpeza, revisão, conserto, restauração ou recondicionamento ou em razão de empréstimo ou locação, desde que os referidos bens voltem ao estabelecimento de origem;”</u></i></p> <p>Todavia, <u>o Fisco Estadual deve ficar atento com o “abuso de forma jurídica” de que se revestem estes contratos, pois muitas vezes na prática há a cessão definitiva do bem ao locatário</u> descaracterizando o contrato, e, portanto <u>autorizando a tributação pelo ICMS.</u></p> <p><u>Vide:Decisão Normativa CAT</u></p> | <p>aluguel, comodato e figs. jurídicas análogas é que em “tese” não haveria a tributação pelo ICMS (não-incidência), nem pelo ISS.</p> <p>Todavia, deve o Fisco Estadual atentar p/ o “abuso de forma jurídica”, pois muitas vezes há a cessão definitiva do bem ao locatário descaracterizando o contrato, e, autorizando a tributação pelo ICMS. Notar, adicionalmente, que a transferência ao comprador dos riscos e benefício pode implicar no reconhecimento de receita de vendas (CPC 30).</p> |

| <u>Nº</u> | <u>Tema</u> | <u>Normas Contábeis (IFRS/CPC)</u> | <u>Dispositivo do RICMS/SP</u> | <u>Natureza do Risco Fiscal</u> |
|-----------|---|--|---|--|
| | | incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas. | <u>3/2000 ICMS - Dispõe sobre a cessão de bens para consumo com a intenção de ser definitiva - Descaracterização do "Contrato de locação".</u> | |
| 14 | <u>Normas Contábeis de "Disclosure" das Subvenções e Assistências governamentais</u> | <p><i>Subvenção e Assistência Governamentais- CPC 07:</i></p> <p><i>“3. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento Técnico com as definições descritas a seguir: (...)</i></p> <p><i>Assistência governamental</i> <i>é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.</i></p> <p><i>Subvenção governamental</i> <i>é uma</i></p> | <p><i>Glosa de Créditos Fiscais – Guerra Fiscal</i></p> <p><i>“LEI COMPLEMENTAR Nº 24, DE 7 DE JANEIRO DE 1975</i></p> <p><i>Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. (...)</i></p> <p><i>Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.</i></p> <p><i>Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:</i></p> <p><i>I - à redução da base de cálculo;</i></p> <p><i>II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada</i></p> | <p>As empresas irão realmente cumprir contabilmente esta norma demonstrando inclusive as subvenções e assistências governamentais em termos de Isenção e Redução da carga tributária, e demais benefícios fiscais atinentes ao ICMS?</p> <p>Riscos: Existirem empresas em São Paulo com determinados benefícios fiscais que sejam identificados nas DF's por outros Estados.</p> <p>Oportunidades de Ação Fiscal por parte de São Paulo em relação a destinatários paulistas de produtos “beneficiados” em outros Estados: possibilidade de detectar nas DF's em outros Estados benefícios que sejam concedidos unilateralmente e que possam ser glosados em São Paulo. Interessante verificar a forma de contabilização das</p> |

| <u>Nº</u> | <u>Tema</u> | <u>Normas Contábeis (IFRS/CPC)</u> | <u>Dispositivo do RICMS/SP</u> | <u>Natureza do Risco Fiscal</u> |
|-----------|-------------|--|--|--|
| | | <p><i>assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade. (...)</i></p> | <p><i>ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;</i></p> <p><i>III - à concessão de créditos presumidos;</i></p> <p><i>IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;</i></p> <p><i>V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.</i></p> <p><i>Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.</i></p> <p><i>§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.</i></p> <p><i>§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro</i></p> | <p>subvenções governamentais, especialmente no Balanço de empresas de fora do Estado de São Paulo (“Guerra Fiscal”).</p> |

| <u>Nº</u> | <u>Tema</u> | <u>Normas Contábeis (IFRS/CPC)</u> | <u>Dispositivo do RICMS/SP</u> | <u>Natureza do Risco Fiscal</u> |
|-----------|-------------|------------------------------------|---|---------------------------------|
| | | | <p>quintos, pelo menos, dos representantes presentes.</p> <p>§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.</p> <p>(...)</p> <p><u>Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:</u></p> <p><u>I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;</u></p> <p><u>II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.</u></p> <p><u>Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.</u></p> | |

| Nº | Tema | Normas Contábeis (IFRS/CPC) | Dispositivo do RICMS/SP | Natureza do Risco Fiscal |
|-----------|--|---|--|--|
| | | | (..)." | |
| 15 | Reconhecimento Contábil da Receita de vendas de mercadorias | <p>Receitas – (CPC 30): Transferência ao comprador dos riscos e benefício (5 condições)</p> <p>De acordo com o CPC 30, a receita é reconhecida quando os riscos e benefícios da propriedade são transferidos para o cliente.</p> <p>Item 14 do CPC 30 (Venda de Bens – reconhecimento da Receita):</p> <p>“14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:</p> <p>(a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;</p> <p>(b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens;</p> <p>(c) o valor da receita possa ser confiavelmente mensurado;</p> <p>(d) for provável que os benefícios econômicos</p> | <p>Ocorre o fato gerador do imposto na saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte</p> <p>Artigo 2º, inciso I do RICMS/SP (momento da ocorrência do FG do ICMS):</p> <p>“Artigo 2º - Ocorre o fato gerador do imposto (Lei 6.374/89, art. 2º, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, II, e Lei Complementar federal 87/96, art. 12, XII, na redação da Lei Complementar 102/00, art. 1º):</p> <p>I - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;</p> <p>(..).”</p> | <p>Dessincronização do regime de reconhecimento das receitas, do momento da venda ou da prestação do serviço (alinhado à emissão de documentos fiscais).</p> <p>Risco da Entidade postergar o reconhecimento das Receitas pela Contabilidade e Querer também postergar o ICMS.</p> <p>Riscos em relação aos Levantamentos Fiscais, na medida em que o contribuinte irá alegar que há Receitas Contábeis que ainda não representam saída de mercadorias ou prestação de serviços.</p> |

| <u>Nº</u> | <u>Tema</u> | <u>Normas Contábeis (IFRS/CPC)</u> | <u>Dispositivo do RICMS/SP</u> | <u>Natureza do Risco Fiscal</u> |
|-----------|---|---|---|--|
| | | <p><i>associados à transação fluirão para a entidade; e</i></p> <p><i>(e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas.</i></p> <p><i>15. A avaliação do momento em que a entidade transfere os riscos e benefícios significativos da propriedade para o comprador exige o exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos a transferência dos riscos e dos benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador. Tais casos são típicos das vendas a varejo. Em outros casos, porém, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade ocorre em momento diferente da transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo.”</i></p> | | |
| 16 | Mensuração de ativos biológicos. | <p>Valoração ativos biológicos.</p> <p>Itens 10 a 29 do CPC 29.</p> <p>O CPC 29 estabelece o</p> | <p><u>Ocorre o fato gerador do imposto na saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte</u></p> <p><u>Artigo 2º, inciso I do</u></p> | Aumento (ou redução) do resultado contábil apurado, decorrente do ajuste a valor justo efetuado contra o resultado do exercício (referente ao ano- |

| <u>Nº</u> | <u>Tema</u> | <u>Normas Contábeis (IFRS/CPC)</u> | <u>Dispositivo do RICMS/SP</u> | <u>Natureza do Risco Fiscal</u> |
|-----------|-------------|--|--|--|
| | | <p>tratamento contábil para os ativos biológicos, requerendo a contabilização pelo valor justo, desde o reconhecimento inicial. As variações são receitas ou despesas na demonstração do resultado do período.</p> | <p><u>RICMS/SP (momento da ocorrência do FG do ICMS):</u></p> <p><i>“Artigo 2º - Ocorre o fato gerador do imposto (Lei 6.374/89, art. 2º, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, II, e Lei Complementar federal 87/96, art. 12, XII, na redação da Lei Complementar 102/00, art. 1º):</i></p> <p><i>I - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;</i></p> <p><i>(...)”</i></p> | <p>calendário 2010 em diante). As variações são receitas ou despesas na demonstração do resultado do período.</p> <p>Nessa situação há a antecipação de receitas para a PJ. A tributação deve acompanhar o momento de prestação dos serviços ou a saída da mercadoria?</p> <p>A tributação do ICMS deve-se dar no momento da alienação do produto agrícola ou agroindustrial, com eliminação dos efeitos apontados.</p> <p>Mesmos Riscos mencionados no item 6 (Reconhecimento Contábil da Receita).</p> |